

**Jarmo Repo**

## **BUDJETOINNIN KEHITTÄMINEN**

**Pyhäsalmi Mine Oy**

**Opinnäytetyö  
CENTRIA AMMATTIKORKEAKOULU  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Lokakuu 2012**

**TIIVISTELMÄ OPINNÄYTETYÖSTÄ**

<b>Yksikkö</b> Ylivieskan yksikkö	<b>Aika</b> Lokakuu 2012	<b>Tekijä/tekijät</b> Jarmo Repo
<b>Koulutusohjelma</b> Liiketalouden koulutusohjelma		
<b>Työn nimi</b> BUDJETOINNIN KEHITTÄMINEN. Pyhäsalmi Mine Oy		
<b>Työn ohjaaja</b> Marja-Liisa Kaakko	<b>Sivumäärä</b> 46	
<b>Työelämäohjaaja</b> Kimmo Luukkonen		
<p>Opinnäytetyön toimeksiantaja on Pyhäsalmi Mine Oy, joka on kaivostoimintaa harjoittava yritys Pyhäjärvellä, Pohjois-Pohjanmaalla. Yritys tuottaa kupari-, sinkki ja pyriittirikasteita. Kanadalainen Inmet Mining Corporation hankki kaivoksen Outokumpu Oyj:ltä vuonna 2002.</p> <p>Opinnäytetyön tavoitteena oli kehittää Pyhäsalmi Mine Oy:n budjetointia laatimalla kirjallinen budjetointiohje. Budjetointiohjeen avulla pyrittiin selkeyttämään henkilöstön työnjakoa ja parantamaan budjetin tarkkuutta. Lisäksi budjetointia haluttiin ryhtyä kehittämään pitkäjänteisesti. Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään johtamista ja budjetointia. Budjetointi nähdään johtamisen työkaluna, joka liittyy kiinteästi yrityksen johtamisprosessiin ja talousohjaukseen.</p> <p>Kehittämistehtävä toteutettiin Pyhäsalmi Mine Oy:n emoyhtiössä työskentelevän opinnäytetyön tekijän toimesta. Opinnäytetyön tekijä osallistui työyhteisön toimintaan ja teki samalla budjetointiin liittyviä havaintoja, jolloin opinnäytetyöprosessi, budjetoinnin kehittämiseen tähtäävät toimenpiteet ja osallistuminen varsinaiseen budjetointiin tukivat toinen toisiaan.</p> <p>Opinnäytetyön tehtävänannon mukaisesti yritykselle laadittiin budjetointiohje, joka sisälsi kuvauksen yrityksen budjetointijärjestelmästä, käytetyistä menetelmistä ja työnjaosta. Ohje selkeytti työnjakoa, mutta sen vaikutusta budjetointiin on vaikea arvioida lyhyellä tähtäimellä. Lisäksi budjetointia kehitettiin sekä ottamalla käyttöön IBM Lotus Quickr -työryhmäohjelmisto, että syventämällä osastojen välistä yhteistyötä. Budjetoinnin tulevassa kehittämisessä tulisi keskittyä olennaisiin eriin ja tietotekniikan tarjoamiin mahdollisuuksiin.</p>		

**Asiasanat**

budjetointi, budjetti, johtaminen, talousohjaus

## ABSTRACT

<b>CENTRIA UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</b>	<b>Date</b> October 2012	<b>Author</b> Jarmo Repo
<b>Degree programme</b> Business Administration		
<b>Name of thesis</b> IMPROVING BUDGETING. Pyhäsalmi Mine Oy		
<b>Instructor</b> Marja-Liisa Kaakko		<b>Pages</b> 46
<b>Supervisor</b> Kimmo Luukkonen		
<p>This thesis was assigned by Pyhäsalmi Mine Oy, which is a mining company located in Pyhäjärvi, Northern Ostrobothnia. The company produces copper, zinc, and pyrite concentrates. Canadian based Inmet Mining corporation acquired the mine from Outokumpu Oyj in 2002.</p> <p>The aim of this study was to develop budgeting at Pyhäsalmi Mine Oy by preparing a written budget manual. The budget manual was intended to clarify the budgeting responsibilities of the personnel and to improve accuracy. In addition, budgeting was supposed to be developed also in the long-run. The theoretical section deals with management and budgeting. Budgeting is seen as a management tool, which is closely linked to management and financial control of the company.</p> <p>The development task was carried out by the author of this thesis, employed by Inmet Finland Oy, the parent company of Pyhäsalmi Mine Oy. The author participated in the budgeting process and made observations in relation to the budgeting process, therefore the thesis process, development activities and participation to the actual budgeting complemented each other.</p> <p>In accordance with the assignment, the prepared budget manual contained a description of the budgeting system, the methods used and a list of budgeting responsibilities. The manual clarified the allocation of work, but it is difficult to assess its impact on the budgeting in the short term. In addition, budgeting was developed by introducing IBM Lotus Quickr, which is a team collaboration software, and by deepening co-operation between the departments. The future budget development should focus on material budget items and the use of information technology.</p>		
<b>Key words</b> budget, budgeting, financial control, leadership, management		

**TIIVISTELMÄ**  
**ABSTRACT**  
**SISÄLLYS**  
**KUVIOLUETTELO**

<b>1 JOHDANTO</b>	<b>1</b>
<b>2 PYHÄSALMI MINE OY</b>	<b>3</b>
2.1 Kaivostoiminnan kehitys Pyhäjärvellä	3
2.2 Inmet Mining -konserni	4
<b>3 JOHTAMINEN JA TALOUSOHJAUS</b>	<b>5</b>
3.1 Johtamisen käsite ja ulottuvuudet	5
3.2 Johtamisen hierarkia	6
3.3 Yrityksen johtamisprosessi	7
3.4 Talousjohtaminen ja talousohjaus	10
3.5 Tulosityksikköorganisaation talousohjaus	12
<b>4 BUDJETOINTI</b>	<b>16</b>
4.1 Budjetin määritelmä	16
4.2 Budjetointi osana johtamista	17
4.3 Budjetointijärjestelmä	18
4.4 Budjetointimenetelmät ja -tyylit	19
4.5 Budjettitarkkailu ja mittaaminen	21
4.6 Tietotekniikan hyödyntäminen budjetoinnissa	23
<b>5 BUDJETOINNIN JA STRATEGISEN JOHTAMISEN KEHITTÄMINEN</b>	<b>24</b>
5.1 Budjetoinnin kritiikki	24
5.2 Vaihtoehtoja perinteiselle budjetille	26
5.3 Budjetoinnin ja strategian yhdistäminen	30
<b>6 KEHITTÄMISTEHTÄVÄ</b>	<b>32</b>
6.1 Lähtötilanne	32
6.2 Kehittämistehtävän tavoitteet	32
6.3 Kehittämistehtävän toteutus	33

<b>7 PYHÄSALMI MINE OY:N BUDJETOINTIOHJE</b>	<b>34</b>
7.1 Yleistä	34
7.2 Pyhäsalmi Mine Oy:n suunnittelun vuosikello	35
7.3 Budjettijärjestelmä	36
7.4 Myyntiennuste	37
7.5 Kaivoksen tuotantosuunnitelma	37
7.6 Rikastamon tuotantosuunnitelma	38
7.7 Osabudjetit	38
7.8 Pääbudjetit	39
7.9 Budjettiseuranta ja ennusteet	40
7.10 Vastuu budjetin kustannustiedoista	41
 <b>8 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA</b>	 <b>43</b>
 <b>LÄHTEET</b>	 <b>45</b>

## KUVIOLUETTELO

KUVIO 1. Teoreettinen viitekehys	2
KUVIO 2. Konsernirakenne	4
KUVIO 3. Johtamisprosessin osa-alueet	7
KUVIO 4. Yrityksen vuosikello	8
KUVIO 5. Tulosityksikkötyypit	13
KUVIO 6. Budjetoinnin perustehtävät	17
KUVIO 7. Ennusteen käyttötavat budjetin rinnalla	27
KUVIO 8. Kaksoiskehä-prosessi	30
KUVIO 9. Pyhäsalmi Mine Oy:n suunnittelun vuosikello	35
KUVIO 10. Pyhäsalmi Mine Oy:n budjettijärjestelmä	36

## 1 JOHDANTO

Budjetti on useimpien yritysten talousjohtamisen tärkein työväline, joka asettaa toiminnalle taloudelliset raamit ja selkeän vertailukohdan vuositasolla. Budjetointiprosessin kuluessa suunnitellaan kaikki ne toimenpiteet, jotka ovat tarpeen yrityksen strategiasta johdettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Budjettitarkkailu mahdollistaa toteutettujen toimenpiteiden seurannan ja korjaaviin toimenpiteisiin ryhtymisen.

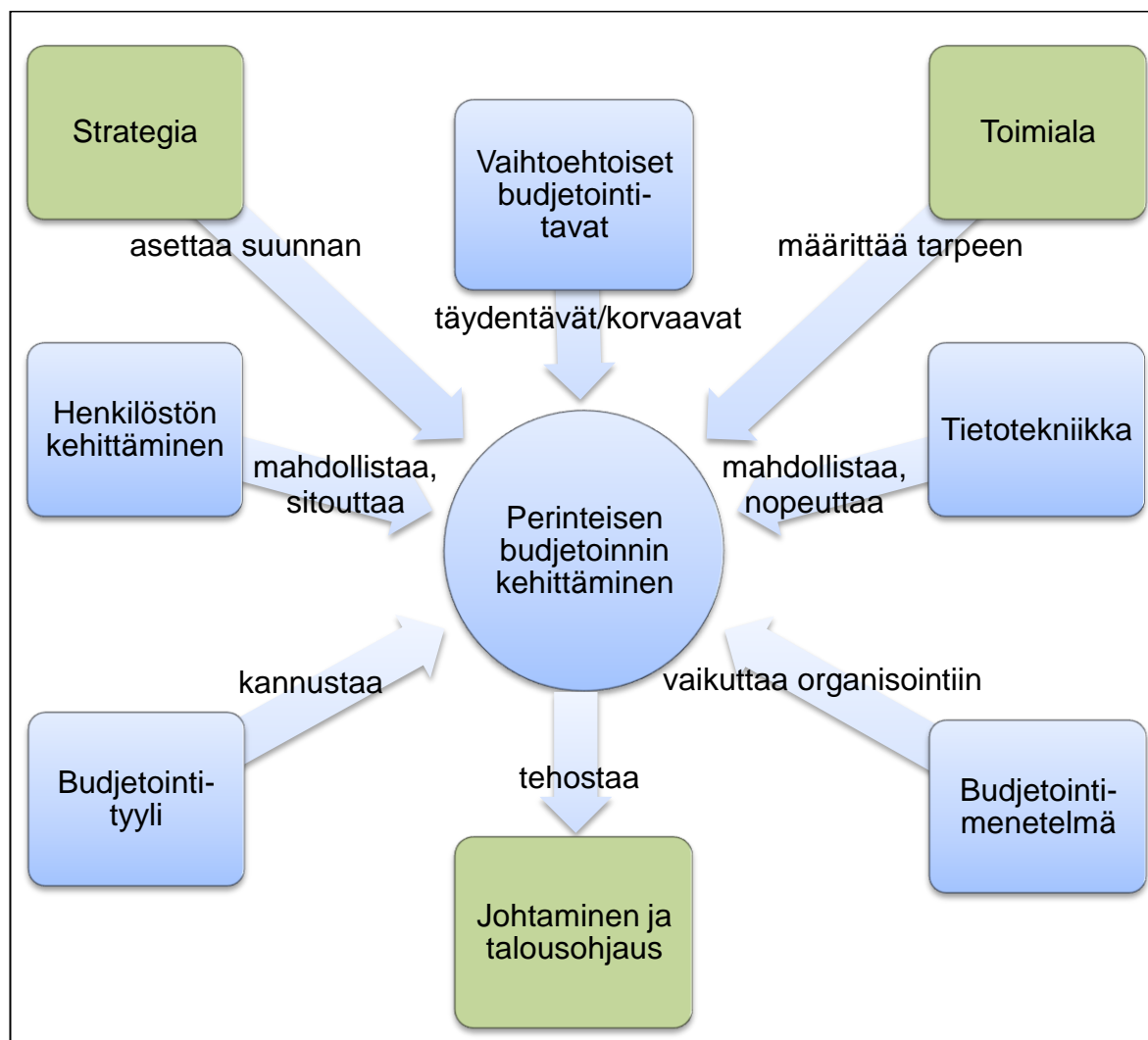
Budjetointia kohtaan esiintyy myös kritiikkiä. Useissa organisaatioissa budjetilla ja strategialla ei ole mitään yhteyttä keskenään, joka puolestaan kannustaa lyhytjännitteiseen toimintaan strategisten päämäärien kustannuksella. Budjetointiprosessin väitetään olevan monessa yrityksessä liian raskas ja aikaa vievä saavutettuun hyötyyn nähden. Lisäksi budjetoinnin syytetään nojaavan liiaksi menneeseen ja suunnitelmien olevan vanhentuneita jo valmistuessaan. Näiden ongelmien ratkaisemiseksi perinteisen budjetoinnin tilalle on kehitetty uusia menetelmiä.

Tämän opinnäytetyön tavoite on kehittää Pyhäsalmi Mine Oy:n kiinteään vuosibudjettiin perustuvaa budjetointiprosessia laatimalla yritykselle kirjallinen budjetointiohje. Perehtymällä budjetointiprosessiin ja laatimalla kirjallinen ohjeistus, pyritään saamaan aikaan

- tarkka budjetti
- selkeä työnjako
- budjetoinnin jatkuva kehittäminen.

Yrityksen kuuluminen kanadalaiseen Inmet Mining -konserniin, asettaa budjetin ja ennusteiden sisällölle ja aikatauluille omat vaatimuksensa. Muutokset konsernitason menetelmiin ja raportointiin heijastuvat Pyhäsalmi Mine Oy:n toimintaan.

Opinnäytetyön keskeiset teoreettiset käsitteet: budjetti, budjetointi, johtaminen ja talousohjaus määrittelevät mitä budjetointi ja johtaminen ovat, sekä kuinka ne liittyvät toisiinsa. Kuvion 1 teoreettinen viitekehys kuvaa niitä asioita, jotka tekijän oman käsityksen mukaan liittyvät budjetoinnin kehittämiseen.



KUVIO 1. Teoreettinen viitekehys

Pohjimmiltaan budjetointia kehittämällä pyritään tehostamaan johtamista ja talousohjausta. Erilaiset toimialat ja valitut strategiat asettavat budjetoinnille erilaisia vaatimuksia ja saattavat johtaa vaihtoehtoisten budjetointitapojen käyttöönottoon. Toimiala ja strategia saattavat vaikuttaa myös budjetointityyliin ja -menetelmän valintaan. Kehittämistavoitteiden saavuttamisen kannalta on oleellista kehittää henkilöstön osaamista ja hyödyntää nykyaikaista tietotekniikkaa.



## **2 PYHÄSALMI MINE OY**

### **2.1 Kaivostoiminnan kehitys Pyhäjärvellä**

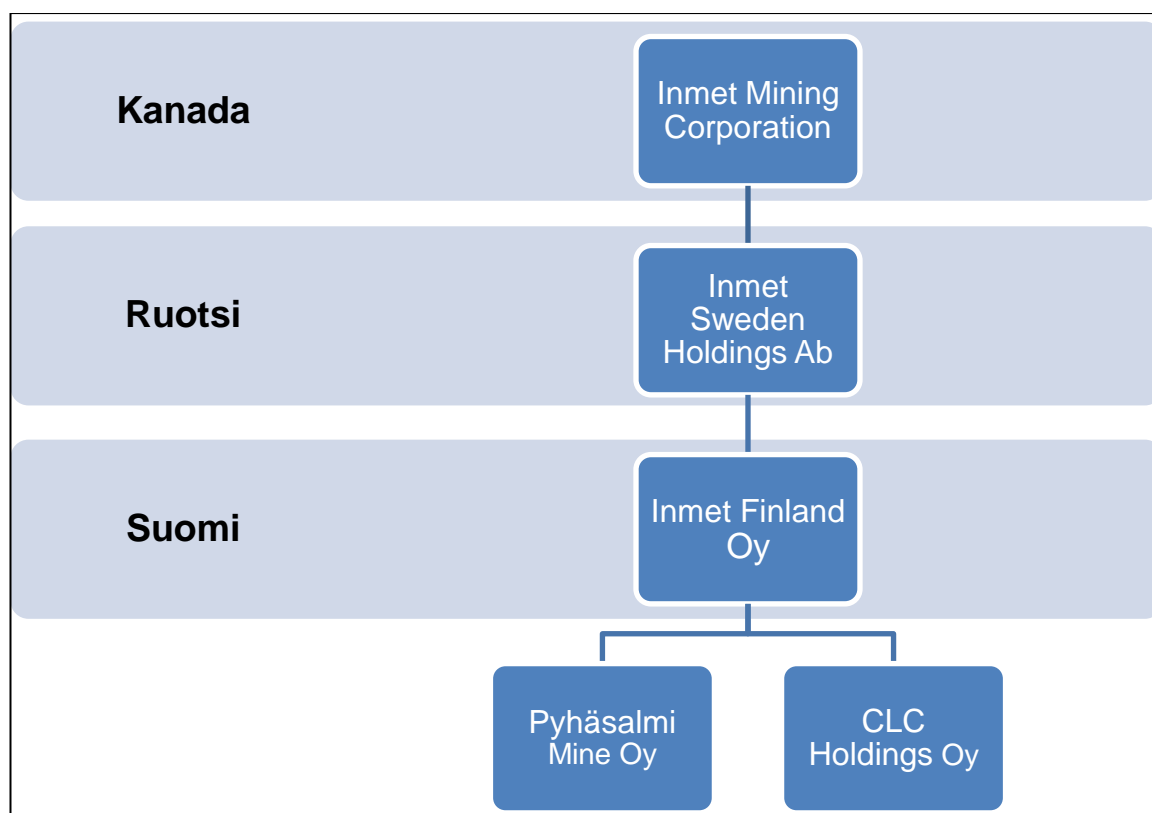
Pyhäsalmi Mine Oy harjoittaa kaivostoimintaa Pyhäjärvellä, Pohjois-Pohjanmaalla. Kaivostoimintaan johtanut tapahtumasarja sai alkunsa vuonna 1958, kun paikallinen maanviljelijä kaivoi kaivoa omalle pihalleen ja osui sattumalta malmiesiintymään. Malmiesiintymästä otetut näytteet lähetettiin Outokumpu Oy:lle, joka analysoi ne ja aloitti pian alueella laajat geologiset tutkimukset. Tutkimusten tulokset olivat niin lupaavia, että jo vuonna 1959 tehtiin lopullinen päätös malmin hyödyntämisestä. Päätös johti kaksi ja puoli vuotta kestäneeseen kaivoksen rakennusvaiheeseen, jonka päätyttyä Pyhäsalmen kaivos aloitti avolouhinnan vuonna 1962. (Pyhäsalmi Mine Oy 2012, 9–31.)

Kaivostoimintaa on tämän jälkeen harjoitettu Pyhäjärvellä keskeytyksettä viisikymmentä vuotta. Avolouhintaa jatkettiin vuoteen 1975 saakka, jonka jälkeen louhintaa jatkettiin yksinomaan maan alla. Toiminta on kehittynyt vaiheittain ja kaivos on nykyään Euroopan syvin maanalaista louhintaa harjoittava kaivos. Kaivos on moderni ja omassa kokoluokassaan yksi maailman tehokkaimmista. Kaivos on Pyhäjärven suurin yksityinen työnantaja ja sen vaikutus ympäröivään yhteisöön on merkittävä. Kaivos tarjoaa työtä yli kahdellesadalle omalle työntekijälle ja kymmenille alihankkijoille. (Pyhäsalmen kaivos 2006.)

Pyhäsalmi Mine Oy:n päätuotteet ovat kupari-, sinkki- ja pyriittirikaste. Kuparirikasteen arvoa nostaa sen sisältämä kulta ja hopea. Kaivos louhii ja rikastaa nykyään noin 1,4 miljoonaa tonnia malmia vuodessa ja sen tunnettujen malmivarojen arvioidaan riittävän ainakin vuoteen 2018 saakka. Kupari- ja sinkkirikaste kuljetetaan rautateitse kotimaisille sulatoille jatkojalostukseen. Pyriittiä myydään sekä kotimaisille, että ulkomaisille asiakkaille. Vienti ulkomaille on kasvanut viime vuosina merkittävästi, johtuen Kiinan markkinoiden kasvaneesta kysynnästä. (Pyhäsalmen kaivos 2006; Toimintakertomus 2011.)

## 2.2 Inmet Mining -konserni

Kanadalainen Inmet Mining -konserni osti Pyhäsalmen kaivoksen vuonna 2002 (Pyhäsalmi Mine Oy 2012, 137). Konserni harjoittaa kaivostoimintaa Suomen lisäksi Espanjassa ja Turkissa. Tämän lisäksi meneillään on laaja kaivostoimintaan tähtäävä projekti Panamassa. (Inmet Mining Corporation 2012.) Kuviossa 2 esitetään konsernin kanadalaisen emoyhtiön Inmet Mining Corporationin ja Pyhäsalmi Mine Oy:n välinen konsernirakenne.



KUVIO 2. Konsernirakenne

Konsernin kanadalainen emoyhtiö Inmet Mining Corporation omistaa ruotsalaisen Inmet Sweden Holdings Ab:n, joka puolestaan omistaa suomalaisen Inmet Finland Oy:n. Inmet Finland Oy on Pyhäsalmi Mine Oy:n kotimainen emoyhtiö, joka omistaa myös CLC Holdings Oy:n, joka taas liittyy konsernin Espanjan toimintojen omistukseen. Inmet Finland Oy tarjoaa kotimaan toimintojen hallinto- ja laskentapalvelut, Pyhäsalmi Mine Oy:n keskittyessä varsinaiseen kaivostoimintaan. (Toimintakertomus 2011.)

### 3 JOHTAMINEN JA TALOUSOHJAUS

#### 3.1 Johtamisen käsite ja ulottuvuudet

Johtaminen on Juutin (2006, 160) mukaan organisaation jäsenten välinen vuoro-vaikutusprosessi, jolla pyritään vaikuttamaan ryhmän toimintaan jonkin päämäärän saavuttamiseksi panemalla toimeen ja valvomalla organisaation sisällä syntyneitä toimintastrategioita. Viitalan ja Jylhän (2006, 250) määritelmän mukaan johtaminen voidaan nähdä toimintana, jossa asioita tehdään todeksi ihmisten kautta. Määritelmä pitää sisällään alun perin englanninkielisessä johtamiskirjallisuudessa tutkitut johtamisen ulottuvuudet, joita ovat asioiden johtaminen (management) ja ihmisten johtaminen (leadership). Kolmantena ulottuvuutena voidaan pitää muutoksen aikaansaamista ja hallintaa, auttamalla organisaation muita jäseniä kehittymään ja hyödyntämään osaamistaan. (Viitala & Jylhä 2006, 250–251.)

Leadership liittyy ihmisten johtamiseen ja johtajuuteen, joita voidaan pitää toistensa synonyymeinä. Johtaessaan ihmisiä, johtaja pyrkii vaikuttamaan yksittäisen yksilön tai ryhmän motivaatioon. Tarvittaessa ihmisten toimintaa ohjataan oikeaan suuntaan ja hyvistä suorituksista heitä palkitaan. Koska kysymyksessä on vuoro-vaikutussuhde, myös johdettavat vaikuttavat johtajansa toimintamahdollisuuksiin. Myös organisaation jäsenten keskinäiset suhteet heijastuvat kaikkeen toimintaan. (Viitala & Jylhä 2006, 251.)

Management, eli asioiden johtaminen on yrityksen toimintaprosessin hallintaa, jossa korostuvat päämäärien asettaminen, ohjeistus, suunnittelu, päätösten toteutus, toteutuneiden tulosten seuranta ja arviointi. Asioiden johtamisessa otetaan myös kantaa mihin asioihin johtaja suuntaa tarmonsaa, sekä erilaisiin kehittämistoimenpiteisiin ja niiden toteuttamiseen. (Viitala & Jylhä 2006, 251.) Karlöf (1996, 17–18) puolestaan tarkastelee johtamista strategian näkökulmasta ja rinnastaa kyvyn johtaa asioita ja strategisen kyvykkyyden keskenään, ja määrittelee yritysten tarvitsevan sekä strategiaa, että johtajuutta.

### 3.2 Johtamisen hierarkia

On olemassa myös muita tapoja tarkastella johtamista ja johtamiseen liittyviä ulottuvuuksia. Järvenpään, Länsiluodon, Partasen ja Pellisen (2010, 14–16) mukaan johtaminen voidaan jakaa kolmeen eri tasoon, joita ovat

- strateginen johtaminen
- taktinen johtaminen
- operatiivinen johtaminen.

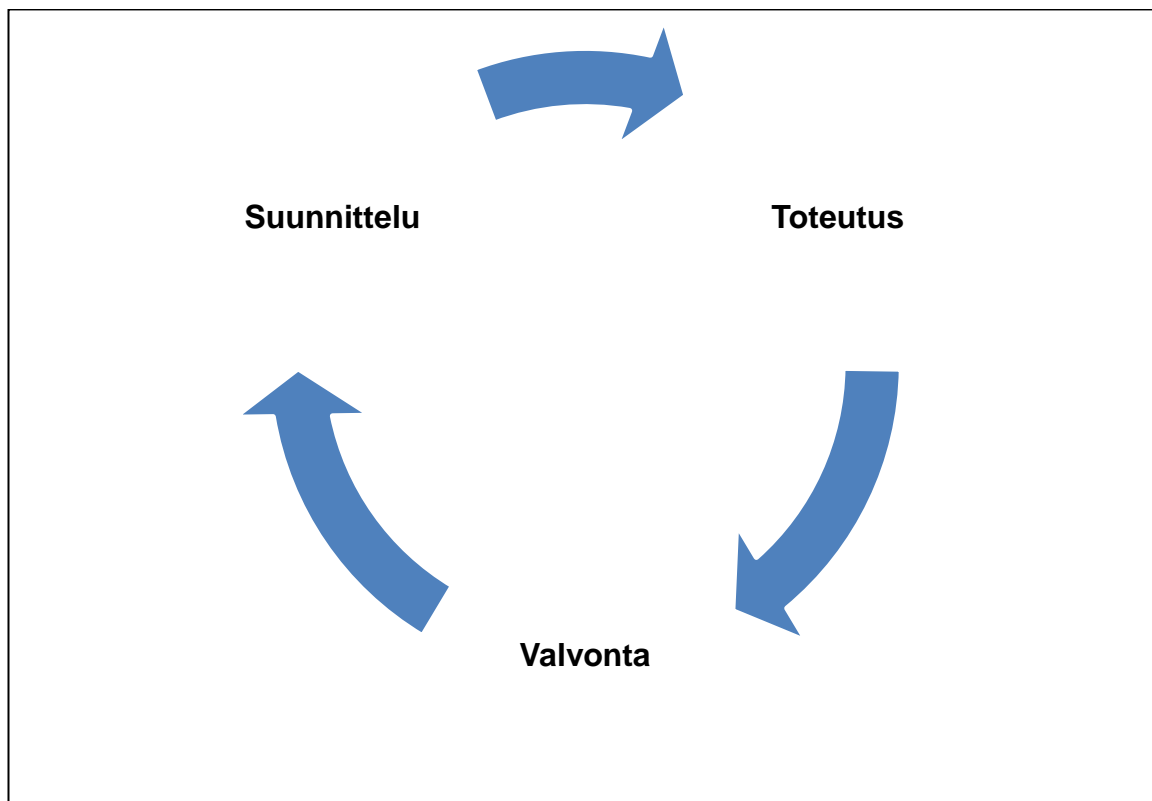
Järvenpään ym. (2010, 14–15) mukaan yrityksen ylin johto pyrkii strategisella johtamisella toteuttamaan yritykselle valittua strategiaa, joka kohdistuu koko yrityksen olemassaolon kannalta kriittisiin asioihin. Strateginen johtaminen pitää sisällään analyysejä yrityksen ja ympäristön tilasta ja arvioita mahdollisista tulevaisuuden kehityskuluista. Analyysien pohjalta tehdään suunnitelmia, jotka sitten viedään käytäntöön. (Järvenpää ym. 2010, 14–15.)

Strategialle on olemassa useita eri määritelmiä, joista osassa pyritään tuomaan esiin käsitteen kaikki vivahteet ja merkitykset. Helpoimmin lähestyttäviä ovat lyhyet ja ytimekkäät määritelmät. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 11) mukaan strategia on pitkän aikavälin kehitysajatus, jonka avulla yritys toteuttaa toiminta-ajatustaan ja pyrkii sille asetettuihin päämääriin. Karlöf (1996, 13) puolestaan kiteyttää oman strategian määritelmänsä kansantajuisesti: "Nyt tehdään päätöksiä tulevan menestyksen varmistamiseksi."

Taktinen johtaminen on yrityksen keskijohdon toimesta vuositason tapahtuvaa johtamista, joka konkretisoi strategiset suunnitelmat budjetoinnin avulla lyhyemmän aikavälin tavoitteiksi ja suunnitelmiksi. Operatiivinen johtaminen on puolestaan yrityksen päivittäisten asioiden ja toimintojen seurantaa ja ohjaamista, joka palvelee vuositason tavoitteiden saavuttamista. Operatiiviseen johtamiseen liittyy työnjohdollisia tehtäviä, palavereita ja lyhyen aikavälin raportointia. (Järvenpää ym. 2010, 16.)

### 3.3 Yrityksen johtamisprosessi

Johtamisen voidaan määritellä olevan yrityksen suunnitelmallista ohjaamista omistajien sille asettamia tavoitteita kohti. Johtamisprosessi voidaan jakaa kuvion 3 mukaisesti suunnitteluun, toteutukseen ja valvontaan. (Järvenpää ym. 2010, 13.)

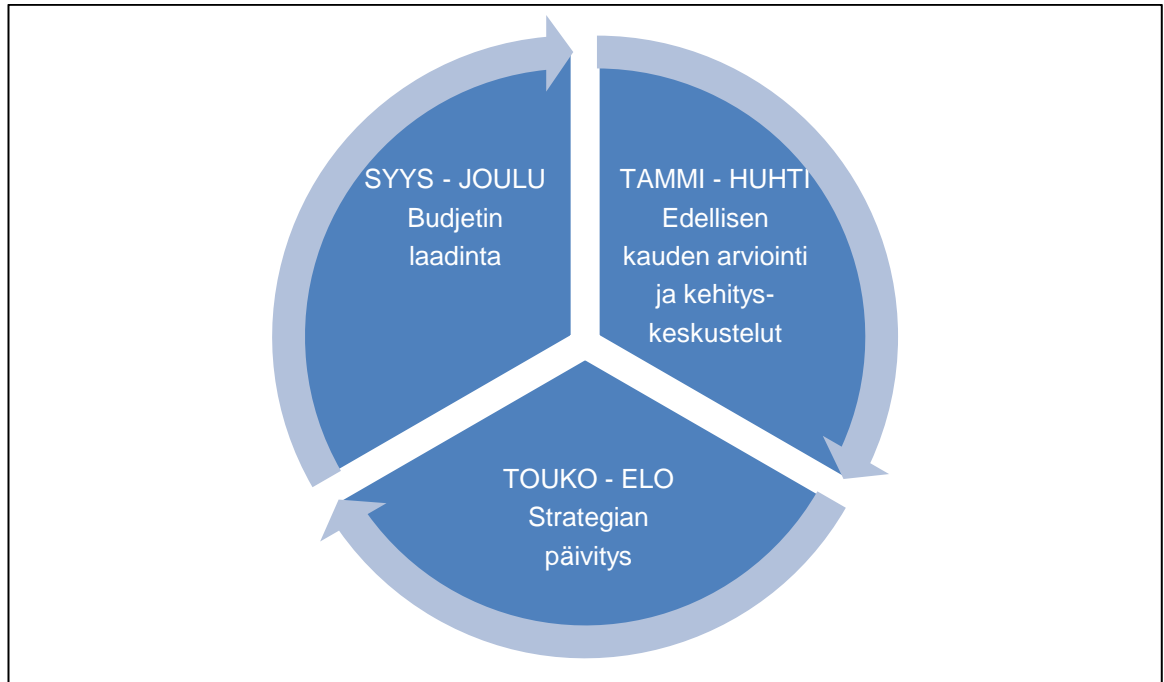


KUVIO 3. Johtamisprosessin osa-alueet (mukaillen Järvenpää ym. 2010, 13)

Suunnitteluvaiheessa yrityksen johto määrittelee toiminnalle tavoitteet ja päämäärät, sekä niiden saavuttamiseksi tarvittavat toimenpiteet ja resurssit. Toteuttamisvaiheessa suunnitelmat viedään käytäntöön ja ohjataan toimintaa asetettujen tavoitteiden ja päämäärien saavuttamiseksi. (Järvenpää ym. 2010, 13.) Usein sanotaan, että hyvin suunniteltu on puoliksi jo tehty. Hyväkin suunnitelma saattaa jäädä toteutusvaiheessa puolitiehen, ellei johtamisprosessia viedä pitkäjänteisesti loppuun saakka. Etukäteen on mahdotonta ennakoida kaikkia toimintaan vaikuttavia muuttujia. Tämän vuoksi on tärkeää, että valvontavaiheessa analysoidaan saavutettuja tuloksia, suunnitellaan korjaavat toimenpiteet ja pannaan ne toimeen. (Järvenpää ym. 2010, 13.)

Kauppisen (2006, 37) mukaan johtamisprosessi toimii eräänlaisessa vuosirytmisessä, joka pitää sisällään useita peräkkäisiä syklejä. Osa yrityksistä, etenkin ne jotka toimivat pörssissä, sovittavat toimintansa neljännesvuosirytmiiin. Suomen kesälomakausi on vaikuttanut muun muassa siihen, että jotkin organisaatiot ovat kuitenkin kokeneet kolmannesvuosirytmiiin kaikkein luontevimmaksi vaihtoehdoksi itselleen. Sykleissä toistuvat niille ominaiset johtamisen toimenpiteet. (Kauppinen 2006, 37.)

Viitala & Jylhä (2006, 267) kuvaavat samaa ilmiötä esittelemällä niin sanotun yrityksen vuosikellon. Kuvion 4 kaltaisella yrityksen vuosikellolla voidaan havainnollistaa yrityksen johtamisjärjestelmää, johtamisen painopistealueita, yksittäisiä toimia ja niiden aikataulua. (Viitala & Jylhä (2006, 267.) Erilaisia vuosikelloja on olemassa runsaasti. Jotkin vuosikellot saattavat olla hyvinkin luovasti ja visuaalisesti toteutettuja, toiset ovat puolestaan pelkistetympiä. Niille kaikille on kuitenkin yhteistä se, että ne kuvaavat organisaatiossa vuoden mittaan tapahtuvia tärkeitä asioita.



KUVIO 4. Yrityksen vuosikello (mukaillen Kauppinen 2006, 37; Viitala & Jylhä 2006, 267)

Vuoden ensimmäisten kuukausien aikana yrityksen toiminnassa painottuu yleensä edellisen vuoden tulosten arviointi. Tällöin tarkastellaan myös yrityksen organisaation ja johtamisen tehokkuutta ja toimivuutta. Henkilöstön suoriutumista menneestä vuodesta ja asetettujen tavoitteiden saavuttamista arvioidaan myös esimiesten ja alaisten välisissä kehityskeskusteluissa. Tämän vaiheen jälkeen seuraa yleensä yrityksen strategian suunnittelu ja päivittäminen. Strategiaa suunnitellaan ja päivitetään tavallisesti keväällä tai kesällä yrityksen ylimmän johdon toimesta. Suunnitteluun voi osallistua myös yrityksen omia tai ulkopuolisia asiantuntijoita. Kesän jälkeen yrityksissä ryhdytään yleensä määrittelemään aiemmin tehdyn strategian pohjalta seuraavan vuoden tavoitteita ja käynnistetään varsinainen budjetointiprosessi. (Viitala & Jylhä 2006, 267.)

Laaditun strategian toteuttaminen ei useinkaan ole helppoa. Tuomi ja Sumkin (2010, 70) käyttävät termiä loukku, todetessaan, että organisaation uudistamiseen ja strategiseen kehittämiseen käytetyt välineet saattavat väärinkäytettyinä itse asiassa johtaa epätoivottuun lopputulokseen. Tällaisia loukkuja voivat olla

- vuosikellon loukku
- kehittämisen loukku
- prosessien loukku
- laatujärjestelmien loukku.

Tuomen ja Sumkinin (2010, 70) mukaan vuosikellon loukku tarkoittaa sitä, että yrityksen strategiaa ja toimintaa lähdetään kehittämään ennalta sovittuun aikaan vuodesta, mutta asiaan ei kaikessa kiireessä ehditä paneutua. Vuosikello tulisi rakentaa riittävän väljäksi, jotta osallistuvaan johtamiseen jää riittävästi aikaa. Myös kehittämisen loukku saattaa johtua kiireestä. Organisaatio saattaa tukehtua, koska jatkuvasti aloitetaan uusia projekteja, vaikka vanhatkin projektit ovat vielä kesken ja niiden tulokset arvioimatta. Prosessien loukku ja laatujärjestelmien loukku muistuttavat toisiaan. Prosesseista ja niiden kuvaamisesta saatetaan innostua liikaa, eikä muisteta varmistaa, että prosessien pitää perustua strategiaan. Laatujärjestelmän loukku saattaa johtaa siihen, että järjestelmä muuttuu liian raskaaksi ja alkaa rajoittaa organisaation toimintaedellytyksiä. (Tuomi & Sumkin 2010, 70–72.)

### 3.4 Talousjohtaminen ja talousohjaus

Yrityksissä on useita toimintoja, joista talousjohtaminen on johtamisen tukitoiminto. Yritystä voidaan tarkastella tuotannollisena yksikkönä, henkilöstöorganisaationa, markkinointiyksikkönä tai juridisena yksikkönä. Talousjohtamisen näkökulmasta yritys on ensisijaisesti talousyksikkö, joka tuottaa voittoa sijoitetulle pääomalle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 12.) Talousjohtaminen sisältää suunnittelu-, toteutus- ja seurantatehtävät. Näitä tehtäviä ovat vuosisuunnittelu, suunnitelmien toteuttaminen taloushallinnon osalta ja budjettiseuranta. Mahdolliset poikkeamat analysoidaan budjettiseurannassa. (Järvenpää ym. 2010, 14.)

Taloushallinnon roolina on tuottaa tietoa päätöksenteon tueksi ja koordinoida budjetointiprosessia, johon talousjohtamisen suunnittelu-, toteutus- ja seurantatehtävät läheisesti liittyvät. Taloushallinto kokoaa yrityksen budjetin eri osastojen tekemistä suunnitelmista ja toimittaa sen johtoryhmän käsiteltäväksi. Johtoryhmän hyväksynnän jälkeen, yrityksen hallitus käsittelee ja hyväksyy budjetin lopullisesti. (Järvenpää ym. 2010, 213.) Talousjohtaminen on Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 20–23) mukaan omalla toiminnallaan varmistettava seuraavien taloudellisten tavoitteiden saavuttaminen:

- kannattavuustavoite
- likviditeettitavoite
- pääomarakennetavoite
- tuottavuustavoite.

Talousohjauksella tarkoitetaan kaikkia niitä toimenpiteitä, joilla pyritään varmistamaan yrityksen taloudellisten tavoitteiden saavuttaminen (Viitala & Jylhä 2006, 294). Asetetuista taloudellisista tavoitteista tärkein on kannattavuus, joka voidaan vaihtoehtoisesti määritellä joko absoluuttisena tai suhteellisen kannattavuutena. Muut tavoitteet tukevat kannattavuustavoitteen saavuttamista. Johdon laskenta-toimessa absoluuttinen kannattavuus, eli voitto lasketaan vähentämällä kustannukset yritystoiminnan tuotoista. Suhteellisen kannattavuuden tunnusluku saadaan jakamalla yrityksen toiminnan tulos yritykseen sijoitetulla pääomalla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 20–21.)



Likviditeettitavoitteella tarkoitetaan yrityksen maksukyvyn ylläpitämistä. Hyvän maksukyvyn ylläpitäminen vaatii, että yrityksellä pitää olla jatkuvasti riittävästi käyttöpääomaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 22.) Taloudellisessa ahdingossa olevat yritykset saattavat pakon edessä tahallisesti viivästyttää maksujaan. Tämä tie on kuitenkin kuljettu pian loppuun, koska se johtaa lyhyellä tähtäimellä viivästyskorkoseuraamuksiin ja pitemmällä tähtäimellä ankarampiin maksuehtoihin ja korkeampiin ostohintoihin. Yrityksen pitää Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 22) mukaan aktiivisesti seurata ja ohjata rahavirtojaan ja kiinnittää huomiota ostovelkojen ja myyntisaamisten kiertoaikoihin turvatakseen maksukykynsä.

Pääomarakennetavoitteella tarkoitetaan tavoitetta, joka on asetettu yrityksen oman pääoman suhteelliselle osuudelle koko pääomasta. Yritys jolla on runsaasti omaa pääomaa, pystyy sopeutumaan jatkuvasti muuttuviin olosuhteisiin huomattavasti helpommin kuin velkainen yritys. Velkaantuneen yrityksen täytyy huolehtia koroista ja lainanlyhennyksistä sovitun maksuaikataulun mukaisesti, kun taas voitonjakoerät omistajille voidaan sopeuttaa vallitsevaan tilanteeseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 22.)

Tuottavuustavoitteita asettamalla yritys pyrkii saamaan tuotannontekijänsä mahdollisimman tehokkaaseen käyttöön. Tuotannontekijöitä ovat muun muassa raaka-aineet, työvoima, energia, koneet ja rakennukset. Tuottavuus voidaan määritellä tuotos per panos suhteen avulla, joka saadaan tarkastelemalla kuinka paljon tuotantoa käytetyillä tuotannontekijöillä on saatu aikaan. Tuottavuustavoitteisiin pääsemistä mitataan usein työn tuottavuuden tai pääoman tuottavuuden kautta. Kannattavuuden lisäksi hyvä tuottavuus heijastuu myös yrityksen kustannustehokkuuteen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 22–23.)

Talousjohtamisen taloudelliset tavoitteet ovat selkeästi yhteydessä toisiinsa. Korkea tuottavuus on usein yhtenä selittävänä tekijänä hyvälle kannattavuudelle. Kannattavuus puolestaan heijastuu yrityksen maksuvalmiuteen ja vieraan rahoituksen tarpeeseen. Liian nopea kasvu, huono tuottavuus ja velkaantuminen puolestaan vaikuttavat yrityksen likviditeettiin negatiivisesti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 23.)

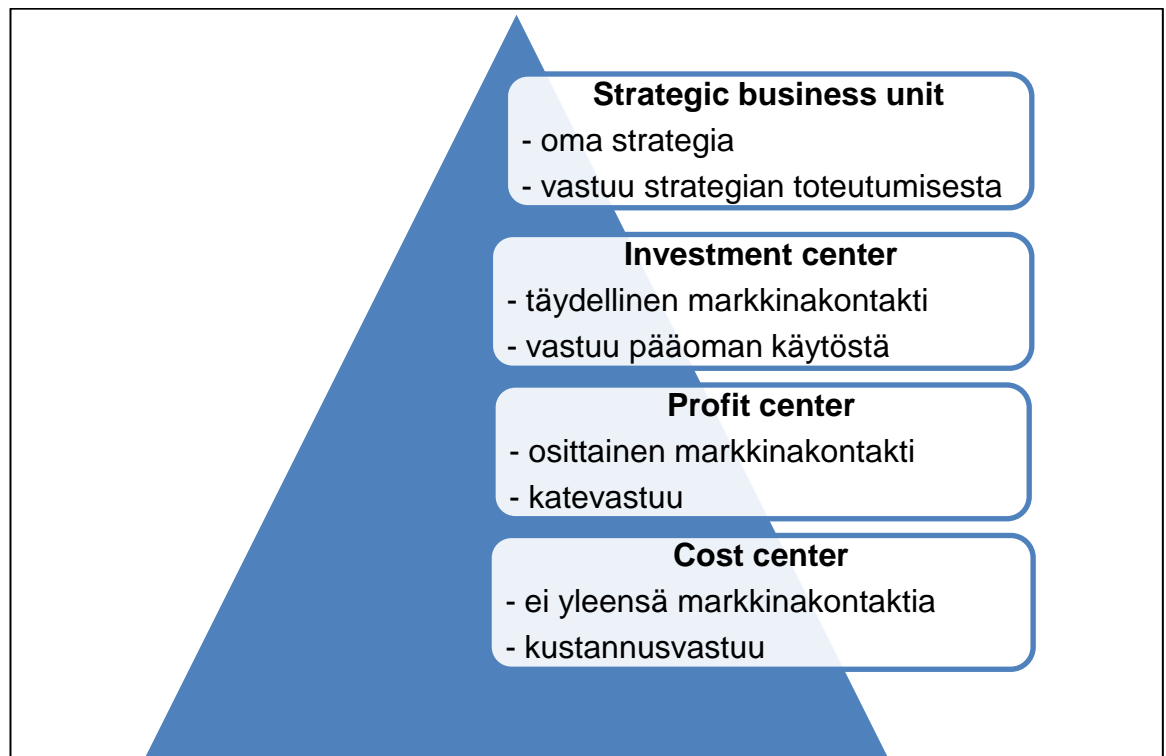
### 3.5 Tulosityksikköorganisaation talousohjaus

Yrityksen organisaatorakenne vaikuttaa vahvasti yrityksen johtamiseen ja sen yrittötoiminnan ohjaukseen. Erilaisia organisaatiomalleja ja niiden yhdistelmiä on olemassa useita, mutta tässä yhteydessä niistä esitellään ainoastaan kehittämis-tehtävän kannalta oleelliset, eli funktionaalinen organisaatio ja tulosityksikköorganisaatio.

Järvenpään ym. (2010, 364) mukaan funktionaalinen organisaatio jakaantuu toimintoittain, joita ovat tyypillisesti tuotekehitys, markkinointi, osto, tuotanto, henkilöstö- ja taloushallinto. Tulostavastuun kantaa toimitusjohtaja, jolle eri toimintojen esimiehet raportoivat suoraan. Funktionaalisen organisaation tulostavoitteiden toteutumista seurataan lähinnä tuloslaskelman ja kustannuspaikkaraporttien avulla. (Järvenpää ym. 2010, 364.) Funktionaalissa organisaatiossa päätöksenteko on keskitettyä ja erityistietämys ja osaaminen keskittyvät toimintoittain, jolloin isossa organisaatiossa ongelmaksi saattaa muodostua päätöksenteon hitaus. Siirtyminen asiakaslähtöiseen toimintatapaan on edellyttänyt kykyä tehdä päätöksiä nopeasti suoraan asiakasrajapinnassa. Nykyään etenkin isot yritykset ovat organisoituneet toimintojen asemasta tulosityksiköittäin, jotka voivat muodostua varsin vapaamuotoisesti joko itsenäisistä juridisista yksiköistä tai yrityksen eri toimialoista, toimipaikoista, osastoista tai näiden yhdistelmistä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 254.)

Tulosityksikön voidaan määritellä olevan itsenäinen toiminnallinen organisaatioyksikkö. Tämä merkitsee sitä, että tulosityksiköllä on varsin vapaat kädet tehdä suunnitelmia ja päättää niistä toimenpiteistä, joilla yrityksen ylimmän johdon kanssa yhteistyössä asetetut tavoitteet pyritään saavuttamaan. Päätöksenteon hajaantuessa, yrityksen ylin johto pystyy keskittymään strategiseen johtamiseen ja tulosityksikköjen tarvitsemien tukipalvelujen tuottamiseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 254–255.) Tulosityksikköorganisaation talousohjaus toteutetaan käytännössä asettamalla johtajalle tai koko organisaatiolle tulostavoite ja sitomalla tulospalkkaus asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen. Tulostavoitteen lisäksi yksikölle saatetaan asettaa muitakin, lähinnä strategisia tavoitteita. Tulostavoitteiden toteutumista seurataan käytännössä tulosityksiköittäin laadittavien tuloslaskelmien avulla. (Järvenpää ym. 2010, 364.)

Tulosityksiköt voidaan edelleen jakaa kuvion 5 mukaisesti yrityksen ylimmän johdon niille antaman toimintavapauden perusteella. Tulosityksikkötyyppejä ovat investment center, profit center ja cost center -tulosityksiköt. (Neilimo ja Uusi-Rauva 2010, 257.) Edellisten lisäksi esille voidaan nostaa vielä strateginen liiketoimintayksikkö, strategic business unit, joka on esitellyistä tulosityksikkötyypeistä kaikkein itsenäisin (Järvenpää ym. 2010, 365).



KUVIO 5. Tulosityksikkötyypit (mukaillen Neilimo & Uusi-Rauva. 2010, 257)

Investment center -tulosityksikkö muodostuu tyypillisesti konsernin emo- ja tytäryhtiöistä, mutta niitä voidaan muodostaa myös yrityksen eri toimialoille tai yksittäisille juridisille yksiköille. Tulosityksikkötyypillä on yleensä täydellinen markkinakontakti asiakkaisiin ja se toimii varsin vapaasti tuotannontekijä- ja suoritemarkkinoilla ja joskus harvoin myös pääomamarkkinoilla. Konserneissa rahoitus järjestetään yleensä keskitetysti. Tulosityksikkötyypin talousohjaus painottuu toiminnan säilyttämiseen kannattavana ja sijoitetun pääoman tehokkaaseen käyttöön. Näihin tavoitteisiin pääsemiseksi toimintaa ohjataan sijoitetun pääoman tuottoasteen tunnusluvuilla, joiden laskemiseksi laaditaan joko virallinen tai laskennallinen tase. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 257–258.)

Profit center -tulosityksikkö voi olla esimerkiksi jonkin ketjun yksittäinen myymälä, jolla on vastuu toiminnan tuloksesta ja katetavoitteiden saavuttamisesta. Profit center -tulosityksikkö toimii investment center -tulosityksikön tapaan varsin vapaasti tuotannontekijä ja suoritemarkkinoilla myyden tuotteita asiakkaille. Rahoitus hoidetaan pääsääntöisesti aina keskitetysti muualla organisaatiossa. Tulosityksikkötyypin talousohjaus perustuu tyypillisesti tulosbudjettiohjaukseen katteisiin ja liiketoiminnan tulokseen liittyvien tunnuslukujen avulla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 257–258.)

Cost center -tulosityksikkö ei tuota lainkaan tavaroita tai palveluita yrityksen asiakkaille, vaan keskittyy tukemaan muun organisaation toimintaa yrityksen sisällä. Cost center -tulosityksikköjä saattavat olla esimerkiksi yrityksen talous- ja henkilöstöhallinto ja kunnossapito. Cost center -tulosityksikkö pyrkii toiminnassaan tuottamaan vaaditut palvelut ja tuotteet mahdollisimman tehokkaasti ja kustannustehokkaasti verrattuna yrityksen ulkopuolelta ostettavissa oleviin vastaaviin palveluihin tai tuotteisiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 257–258.)

Strategisella liiketoimintayksiköllä, Strategic Business Unit (SBU), on kolmeen edellä mainittuun tulosityksikkötyyppiin verrattuna enemmän toimivaltaa. Strategisen liiketoimintayksikön johto voi päättää vapaasti operatiivisesta toiminnasta, investoinneista ja lisäksi se on muista tulosityksikkötyypeistä poiketen vapaa määrittelemään tulosityksikölle oman, muusta yrityksestä riippumattoman kilpailustrategian. (Järvenpää ym. 2010, 365.)

Yritys tai konserni voi siis muodostua useista eri tulosityksikkötyypeistä, jotka omalla toiminnallaan voivat edesauttaa muuta organisaatiota saavuttamaan niille asetetut tavoitteet. Esimerkiksi cost center -tulosityksikön tehokas kustannusten hallinta heijastuu suoraan profit center -tulosityksikön tulokseen ja katteen tunnuslukuihin. Profit center -tulosityksikön omien ja sitä tukevien toimintojen tehokas kustannusten hallinta, sekä myyntitavoitteiden saavuttaminen puolestaan heijastuvat ylimmän tason, eli investment center -tulosityksikön tulokseen ja kannattavuuden ja pääoman hallintaan liittyviin tavoitteisiin. Tämän kaltaisessa organisaatiossa yrityksen ylimmän johdon tehtäväksi jää strateginen johtaminen ja pääomien tehokkaan käytön valvominen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 261.)

Järvenpään, Partasen ja Tuomelan (2001, 162) mukaan tulosityksikköjen johdon suhteelliseen toimintavapauteen vaikuttaa suuresti konsernin ylimmän johdon käyttämä ohjauksen tyyli. Ohjauksen tyyliä määrittää muun muassa budjetoinnin rooli yrityksessä ja se, miten aktiivisesti tulosityksikön suunnitteluun ja toimintaan puututaan ylemmältä taholta. Järvenpään ym. (2001, 162) mukaan keskusjohdon käyttämiä ohjauksen tyylejä ovat

- talouden ohjaus
- strateginen suunnittelu
- strateginen ohjaus.

Talouden ohjauksen tyyliässä konsernin ylin johto ohjaa yksikön toimintaa vain vähän. Sen sijaan päätösvalta saatetaan delegoida tulosityksikön johdolle, joka mahdollisesti laatii myös strategian. Talouden ohjauksen tyyliässä keskeisin suunnittelun väline on budjetti, jossa toiminnalle asetetaan tiukkoja ja yksityiskohtaisia tavoitteita, joiden toteutumista seurataan tarkasti. Toimintaa suunnitellaan ja ohjataan lyhyellä tähtäimellä, eikä pitkän tähtäimen suunnitteluun merkittävästi aikaa ja resursseja. (Järvenpää ym. 2001, 162.)

Strategisen suunnittelun tyyliässä konsernin ylin johto osallistuu aktiivisesti tulosityksikköjen suunnittelu- ja budjetointiprosessiin. Budjetti on tyypillisesti strategiasta johdettu yhden vuoden toimintasuunnitelma ja sitä käytetään toiminnan ohjaamiseen. Pitkän tähtäimen suunnitteluun ja strategian laatimiseen käytetään paljon resursseja yhteistyössä operatiivisen johdon kanssa. Tästä johtuen strategisen suunnittelun tyyli tuottaa hyviä tuloksia pitkällä aikavälillä, erityisesti jos yrityksen eri tulosityksikköjen välillä on olemassa synergiaetuja. (Järvenpää ym. 2001, 162.)

Strategisen ohjauksen tyyliässä pyritään yhdistämään kahden edellisen tyylin parhaat puolet. Pitkän tähtäimen strategista suunnittelua arvostetaan kuten strategisen suunnittelun tyyliässäkin, mutta lyhyen tähtäimen suunnitteluun pyritään soveltamaan yhtä tiukkoja kriteerejä kuin talouden ohjauksen tyyliässä. Muodollinen suunnittelu- ja budjetointiprosessi on tärkeämmässä asemassa, mutta operatiivinen johto pystyy vaikuttamaan strategioihin enemmän, kuin strategisen suunnittelun tyyliässä. (Järvenpää ym. 2001, 162.)

## 4 BUDJETOINTI

### 4.1 Budjetin määritelmä

Budjetti on yrityksen tavoitteellinen vuositason toimintasuunnitelma, joka laaditaan erikseen osasto-, tulosityksikkö- ja konsernitasolle. (Järvenpää ym. 2010, 207.) Suppean tulkinnan mukaan, budjetti on luonteeltaan ainoastaan jo aiemmin tehtyjen suunnitelmien numeromuotoon puettu esitys, tai niiden perusteella laadittu tavoitelaskelma jolla pyritään mahdollisimman hyvään taloudelliseen tulokseen. Joissakin yhteyksissä budjetti voidaan nähdä yrityksen henkilöstön motivoinnin ja sitouttamisen välineenä tai kuvauksena yrityksen toiminnoista. Laajemmin tarkasteltuna se voidaan nähdä yhtenä tärkeänä johtamisen ja talousohjauksen välineenä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 230–231.)

Alholan ja Lauslahden (2000, 272) mukaan budjetti koostuu sanallisesta ja numeraalisesta osuudesta. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 231) jaottelun mukaan budjetti voi rakentua useammasta osiosta, joita ovat

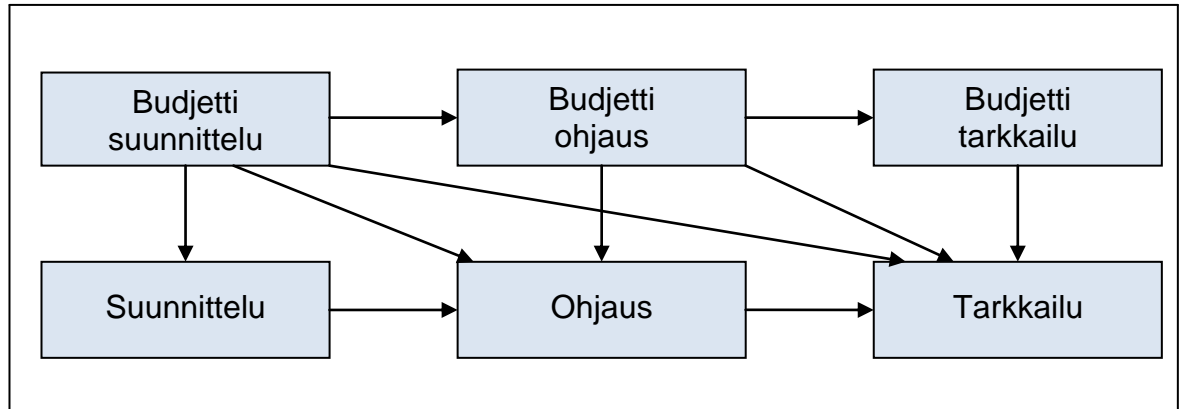
- tavoiteosa
- resurssi- ja toimintasuunnitelmaosa
- taloudellinen tulososa.

Eri tahot sisällyttävät budjettiin hieman erilaisia osioita, joista osa liittyy myös yrityksen strategiseen suunnitteluun. Alhola ja Lauslahti (2000, 272) sisällyttävät mukaan myös kuvauksen yrityksen toimintaympäristöstä, menneisyyttä ja nykyhetkeä koskevia analyysejä, sekä olettamukset tulevasta kehityksestä. Budjetille asetetut tavoitteet johdetaan yrityksen strategiasta ja kaikki toimenpiteet suunnitellaan ja resurssit kohdistetaan näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Tulososassa kuvataan yrityksen ennusteiden mukaisen myynnin ja arvioitujen kustannusten mukainen liiketoiminnan tulos. Myös yrityksen taloudellinen asema ja ennakoitu kassavirta pyritään ennakoimaan mahdollisimman tarkasti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 230–231.)

## 4.2 Budjetointi osana johtamista

Budjetointi voi suppeasti tulkittuna tarkoittaa pelkästään budjettien laatimista ja parhaan toimintamallin valintaa eri vaihtoehtoista. Laajemmin ymmärrettynä budjetointi on johtamisen työkalu, jolla ohjataan toimintaa. Johtamisen näkökulmasta budjetointia voidaan käyttää toiminnan suunnitteluun, toimintasuunnitelmien laatimiseen ja yritystoiminnan ohjaukseen. Tavoitteiden saavuttamisen kannalta on olennaista tarkkailla ja analysoida budjetin ja toteutuman välisiä eroja ja suunnitella ja toteuttaa korjaavia toimenpiteitä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 231.)

Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 231) mukaan johtamisen näkökulmasta budjetoinnin perustehtäviä ovat budjettisuunnittelu, budjetin käyttö toiminnan ohjaamiseen ja budjettitarkkailu. Kuvio 6 havainnollistaa näiden budjetoinnin perustehtävien ja johtamisprosessin eri vaiheiden liittymistä toisiinsa. Kaplan ja Norton (2002, 307) toteavat johtamisen painottuvan lyhyen tähtäimen operatiivisten tavoitteiden saavuttamiseen, jos budjetointi on yrityksen ensisijainen johtamisjärjestelmä.



KUVIO 6. Budjetoinnin perustehtävät (mukaillen Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 232)

Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 232) mukaan budjetointi liittyy eri tavoin kaikkiin johtamisen tasoihin. Strategisella tasolla budjetointi on väljää kehysbudjetointia, eikä tarkkoja tavoitteita aseteta. Vuositason budjetti on taktisen johtamisen ohjauksväline, sisältäen strategian kanssa linjassa olevat tarkat tavoitteet ja toimenpiteet. Operatiivinen johtaminen puolestaan toteuttaa budjettia yrityksen arjessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 232–233.)

### 4.3 Budjetointijärjestelmä

Yrityksen budjetointijärjestelmä kuvaa mistä osista sen budjetti rakentuu. Budjetointijärjestelmät muodostuvat erilaisten yritysten ja toimialojen tarpeiden pohjalta, mutta niissä on kuitenkin paljon yhteisiä piirteitä. Käytettävissä olevat tietojärjestelmät ja valittu budjetointimenetelmä ja -tyyli vaikuttavat budjetointijärjestelmän rakenteeseen. Budjetointijärjestelmä koostuu tavallisesti muutamasta pääbudjetista ja niiden alabudjeteista, joita voi olla useita. (Järvenpää ym. 2010, 211.)

Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 236–237) mukaan pääbudjetteja on kaksi: tulosbudjetti ja rahoitusbudjetti. He mainitsevat ohimennen myös budjetoidun taseen mutta eivät kerro siitä tarkemmin. Järvenpää ym. (2010, 211–213) nostavat tasebudjetin tulosbudjetin ja rahoitusbudjetin rinnalle yhtenä pääbudjeteista. Tulosbudjetti kuvaa tavallisesti toiminnoittain tai kululajeittain miten yrityksen budjetoitu tulos muodostuu. Tasebudjetti puolestaan kuvaa yrityksen taloudellista asemaa tietynä ajankohtana. Molemmat edellä mainitut pääbudjetit laaditaan suoriteperusteisesti. Rahoitusbudjetin tarkoitus on varmistaa yrityksen maksuvalmius mahdollisimman taloudellisesti. Rahoitusbudjetti laaditaan kassavirtalaskelman muotoon. (Järvenpää ym. 2010, 211.) Myyntitoiminnon ennusteet tulevan myynnin määrästä ja tuottamasta kassavirrasta ovat yrityksen taloudellisen suunnittelun ja kassanhallinnan kannalta erittäin tärkeitä. Myyntiennusteet nojaavat markkinatutkimusten lisäksi usein asiakastuntemukseen, sisään virtaavien tilausten määrään ja aiempien kausien toteumaan. Tämän tiedon luotettavuus on erittäin tärkeää, koska se vaikuttaa resurssitarpeiden määrittelyyn, tuotannon suunnitteluun ja investointeihin. (Kaario, Pennanen, Storbacka & Mäkinen 2003, 132.)

Yrityksen keskeisten toimintojen alabudjetit helpottavat pääbudjettien laatimista ja niiden tiedot kytkeytyvät pääbudjettien riveille. Tyypillisiä alabudjetteja ovat: myynti-, osto-, valmistus-, varasto-, kustannus- ja investointibudjetit. Palveluyrityksillä ei toimintansa luonteen vuoksi yleensä valmistusbudjettia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 236–237.) Järvenpään ym. (2010, 211–213) jaottelu on pitkälti samanlainen, mutta lisäksi he toteavat kustannusbudjetin olevan usein yhteisnimitys markkinoinnin ja hallinnon budjeteille.



#### 4.4 Budjetointimenetelmät ja -tyylit

Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 239) mukaan budjetointimenetelmä tarkoittaa yrityksen tapaa organisoida budjetointiprosessinsa ja budjettisuunnittelunsa. Yritys voi valita useista eri menetelmistä, joita ovat

- autoritaarinen menetelmä
- demokraattinen menetelmä
- yhteistyömenetelmä.

Budjetointimenetelmän valintaan vaikuttavat muun muassa henkilöstön osaaminen, yrityksen taloudellinen tilanne ja yrityksen elinkaari. Budjetointimenetelmiä voidaan myös yhdistää yrityksen toimintaan sopivaksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 239.)

Autoritaarinen ylhäältä alaspäin rakentuva budjetointimenetelmä perustuu yrityksen ylimmän johdon tiukkaan ohjaukseen, jolloin yrityksen muun organisaation rooli jää hyvin pieneksi budjettia laadittaessa. Menetelmän vahvuus on se, että sillä saadaan aikaan budjetti, joka vastaa hyvin yrityksen johdon tavoitteita. Menetelmän heikkous on se, että henkilöstön osaamista ei hyödynnetä. Jos henkilöstö ei voi vaikuttaa, niin se ei myöskään sitoudu asetettuihin tavoitteisiin. Menetelmä soveltuu parhaiten kriisitilanteeseen tai yritystoiminnan alkuvaiheeseen, jolloin toiminta on pienimuotoista, eikä henkilöstön osaaminen ole vielä riittävällä tasolla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 239.)

Demokraattinen alhaalta ylöspäin rakentuva budjetointimenetelmä perustuu yrityksen johdon väljään ohjeistukseen ja koko henkilöstön aktiiviseen rooliin. Budjetointi tapahtuu toiminto- tai tulosyksikkökohtaisesti ja johdon vastuulle jää varsinaisen budjetin kokoaminen. Menetelmän hyviä puolia ovat henkilöstön osaamisen hyödyntäminen ja korkea sitoutuminen. Menetelmän huono puoli on se, että asioita saatetaan tarkastella ainoastaan oman toiminnon tai tulosyksikön näkökulmasta. Rajalliset resurssit pitää pystyä kohdentamaan mahdollisimman järkevästi, jotta saavutetaan koko yrityksen kannalta paras lopputulos. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 239.)

Yhteistyömenetelmä yhdistelee kahden edellä mainitun budjetointimenetelmän parhaita puolia. Menetelmää käyttävät etenkin keskisuuret ja suuret yritykset. Yrityksen ylin johto asettaa tavoitteet yhteistyössä tulosityksiköiden johdon kanssa. Varsinainen budjetointi suoritetaan käytyjen keskustelujen pohjalta toiminnoittain tai tulosityksiköittäin. Valmiit osabudjetit esitellään ylimmälle johdolle, niistä keskustellaan ja päätetään mahdollisista muutoksista. Voidaankin puhua kertaavasta budjetoinnista, jossa pitää varautua useisiin aikaa vieviin suunnittelukierroksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 239.)

Järvenpään ym. (2010, 216) mukaan budjettiohjauksen tyyli kuvaa sitä, miten tiukasti tai väljästi yrityksen johdon palkitsemisjärjestelmä on sidoksissa budjetoinnin yhteydessä asetettuihin tavoitteisiin. Järvenpää ym. (2010, 216–218) jakavat budjettiohjauksen tyylit seuraavasti:

- tiukka budjettiohjaus
- joustava budjettiohjaus
- harkinnanvarainen budjettiohjaus.

Tiukassa budjettiohjauksessa suorituksen arvioinnissa ei huomioida yrityksen toimintaympäristössä tapahtuneita muutoksia tai tapahtumia, joita ei ole voitu ennakoita etukäteen. Tiukka budjettiohjaus ei kannusta johtoa asettamaan toiminnalle haastavia tavoitteita, vaan niiden saavuttaminen saatetaan pyrkiä varmistamaan aliarvioimalla toiminnan tuottoja ja yliarvioimalla kustannuksia. (Järvenpää ym. 2010, 216–218.)

Joustavassa budjettiohjauksessa yrityksen johdon palkitsemisen perusteita voidaan tarkistaa, jos voidaan osoittaa, että johto on tehnyt parhaansa poikkeuksellisissa olosuhteissa. Tämä menetelmä kannustaa asettamaan realistisia tavoitteita. Harkinnanvarainen budjettiohjaus on edellisten tyylien yhdistelmä, jossa palkitsemisen perusteita voidaan muuttaa, mutta vain erittäin painavilla perusteilla. (Järvenpää ym. 2010, 216–218.)

#### 4.5 Budjettitarkkailu ja mittaaminen

Budjetointiprosessista voidaan löytää samat vaiheet, kuin yleisestä johtamisprosessista, eli suunnittelu, toteutus ja tarkkailu (Neilimo ja Uusi-Rauva 2010, 11). Budjettitarkkailu on budjetointiprosessin viimeinen vaihe, joka mahdollistaa epäsuotuisten poikkeamien havaitsemisen ja korjaavien toimenpiteiden suunnittelemisen ja toteuttamisen, jotta alkuperäisiin tavoitteisiin on mahdollista päästä. Aiemmin budjettitarkkailu keskittyi tuottojen ja kustannusten rahamääräiseen tarkasteluun, mutta nykyään budjettitarkkailu keskittyy seuraamaan asetettujen budjettitavoitteiden toteutumista ja selvittämään mahdollisten erojen syitä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 11.) Budjettitarkkailua voidaan nykymuodossaan kutsua myös diagnostiseksi budjettitarkkailuksi, jonka avulla voidaan analysoida budjettierojen syitä, oppia budjetoimaan paremmin ja asettaa budjettierille hälytysrajoja liian suurten poikkeamien havaitsemiseksi. Viime vuosien kehitys on johtanut yhä lyhyempiin tarkkailuajanjaksoihin, jotta mahdolliset budjettierot ja niiden syyt tunnistetaan nopeammin ja niihin päästään vaikuttamaan välittömästi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 244–245.)

Budjettierojen syyt voidaan Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 245) mukaan luokitella kahteen kategoriaan, joita ovat hintaero ja määräero. Hintaero syntyy, jos jonkin tuotannon tekijän hankintahinta poikkeaa budjetoidusta ja määräero puolestaan syntyy, kun hankittujen tuotannon tekijöiden määrä poikkeaa budjetoidusta. Tässä yhteydessä on syytä muistaa, että sekä tuotannon tekijän määrä, että hankintahinta voivat poiketa budjetoidusta. Tällöin pitää analysoida kokonaisero, joka on hintaeron ja määräeron summa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 245.)

Budjettipoikkeamat saattavat johtua Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 245) mukaan odottamattomista muutoksista ympäristössä, kuten kysynnän tai hintatason vaihtelusta tai epärealistisista suunnitelmista käytössä oleviin resursseihin nähden. Suunniteltujen toimenpiteiden vaikutuksen väärinarviointi on melko tavallista ja joskus myös se, etteivät asiat tai ihmiset toimi suunnitellusti. Tietoinen väärinbudjetointi, eli budjettiharha on puolestaan harvinaisempi budjettipoikkeamien syy. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 245–246.)

Suorituksen ja suorituskyvyn mittaaminen mahdollistavat budjettitarkkailun yhteydessä toiminnan ohjaamisen ja tavoitteiden saavuttamisen seurannan. Mittaristoa laadittaessa tulisi Viitalan ja Jylhän (2006, 277) mukaan pitää mielessä, että mittariston pitää olla helppotajuinen ja mitata niitä asioita, joihin ihmisten huomio ja ponnistukset halutaan suunnata. Suorituksen mittaaminen suuntautuu menneeseen ja tarkoittaa toteutuneen suorituksen mittaamista, suorituskyvyn mittaaminen puolestaan suuntautuu myös tulevaisuuteen ja mittaa kohteen kykyä tavoitella parasta mahdollista suoritusta. (Järvenpää ym. 2010, 287.) Aiemmin mittaamisessa käytettiin lähes yksinomaan taloudellisia mittareita, joiden rinnalle otettiin myöhemmin yritysten avainmenestystekijöistä johdettuja mittareita, jotka huomioivat muitakin yrityksen sisäisiä ja ulkoisia näkökulmia taloudellisen näkökulman lisäksi. Tässä muodossaan mittaristoista kehittyi eräänlaisia yksisuuntaisia johdon seurantajärjestelmiä. Sitten mittaristot ovat kehittyneet interaktiiviseen suuntaan ja niitä on alettu hyödyntämään vuosisuunnitteluun kytkeytyvinä strategisina johtamisjärjestelminä, jotka paitsi keräävät operatiivista tietoa, myös viestivät organisaatiolle yrityksen strategisia tavoitteita. (Malmi, Peltola & Toivanen 2002, 15–20.)

Suorituksen mittaaminen soveltuu Järvenpään ym. (2001, 183) mukaan diagnostiseksi strategisen ohjauksen välineeksi. Alun perin Simonsin vuonna 1995 esittelemiä strategisen ohjauksen järjestelmiä ovat Järvenpään ym. (2010, 285) mukaan

- diagnostiset järjestelmät
- rajoitejärjestelmät
- interaktiiviset järjestelmät
- uskomusjärjestelmät.

Talousohjaus on tyypillinen diagnostinen ohjausväline, joka hyödyntää toiminnan kannattavuudesta ja suorituksen onnistumisesta mittaamalla saatuja tunnuslukuja. Rajoitejärjestelmät puolestaan asettavat hyväksyttävän toiminnan rajat taloushallinnon näkökulmasta, esimerkiksi rahamääräisten investointioikeuksien muodossa. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien avulla strategiaa kyseenalaistetaan ja kehitetään yhteistyössä muun organisaation kanssa. Erilaiset uskomusjärjestelmät puolestaan vahvistavat organisaation ydinarvoja ja niiden tulisi olla linjassa yrityksen strategian ja todellisen toiminnan kanssa. (Järvenpää ym. 2010, 285–286.)

#### 4.6 Tietotekniikan hyödyntäminen budjetoinnissa

Tietotekniikkaa tarvitaan budjetointiin liittyvän suuren tietomäärän ja organisaatioidensa moniportaisuuden vuoksi. Tietotekniikka tehostaa koontibudjetin laatimista mahdollistamalla eri puolilla organisaatiota tuotetun tiedon nopean jakamisen ja yhdistämisen. (Granlund & Malmi 2003, 74.) Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 35–37) mukaan budjetti on johdon laskentatoimen näkökulmasta katsottuna tavoitelaskelma, jota laadittaessa hyödynnetään myös yleisen laskentatoimen tuottamaa kirjanpitolietoa. Ensimmäisten laskelmien lopputulos ei välttämättä ole vielä tyydyttävä, jolloin tietotekniikka helpottaa vaihtoehtoisten laskelmien tekemistä. Myös budjetin rinnalla käytettyjen ennusteiden laatiminen helpottuu, koska suunnittelua ei jouduta aloittamaan tyhjästä. (Granlund & Malmi 2003, 74–75.)

Granlund ja Malmi (2003, 76–80) mainitsevat, että budjetointiin liittyvää tietoa hyödynnetään ja hallitaan erilaisilla ratkaisulla, joita ovat taulukkolaskentasovellukset, budjetointiohjelmistot, toiminnanohjausjärjestelmät ja web-pohjaiset suunnittelu-ympäristöt. Taulukkolaskennan käyttö budjetointiin on yleistä etenkin pienten ja keskisuurten yritysten keskuudessa. Taulukkolaskennan käyttäminen budjetointiin on suhteellisen helppoa, eikä välttämättä vaadi erityisosaamista, makroja lukuun ottamatta. Henkilöiden vaihtuessa tai organisaation koon kasvaessa, ongelmaksi saattaa muodostua heikosti dokumentoidun järjestelmän ylläpitäminen ja jatkuvuus. Pirstaleinen organisaatorakenne ja monimutkaisten laskentaperusteiden käyttö kustannusten kohdistamiseen organisaation sisällä, tuottavat myös ongelmia. (Granlund & Malmi 2003, 24, 76–77.) Myös Lindfors ja Syvänperä (2010, 16) ovat havainneet taulukkolaskennan käytön budjetointiin olevan yleistä ja muistuttavat laskentakaavojen suojaamisen ja oikeellisuuden tarkistamisen tärkeydestä.

Taulukkolaskennan asemasta osa yrityksistä hyödyntää budjetoinnissa valmisohjelmistoa tai toiminnanohjausjärjestelmää. Nämäkin yritykset käyttävät usein rinnakkaisia järjestelmiä ja joissakin tapauksissa tyytyvät pelkästään kopioimaan tiedot järjestelmästä toiseen raportoinnin helpottamiseksi. Web-pohjaiset budjetointiympäristöt mahdollistavat hajautetun tietojen syötön budjetointisovellukseen, jolloin budjetointi tehostuu ja tietojen kopiointi epämääräisistä sähköpostin liitetiedostoista jää kokonaan pois. (Granlund & Malmi 2003, 77–80.)

## 5 BUDJETOINNIN JA STRATEGISEN JOHTAMISEN KEHITTÄMINEN

Budjetointia on mahdollista muuttaa vastaamaan paremmin yritysten tarpeita tai sille voidaan etsiä kokonaan uusia vaihtoehtoja. On kuitenkin keskeistä ymmärtää niitä tarpeita, joista budjetointi on saanut alkunsa ja sitä, kuinka nämä tarpeet ovat muuttuneet ajan saatossa. Kaplanin ja Nortonin (2002, 308) mukaan budjetointi on otettu käyttöön aikana, jolloin yritykset pyrkivät vastaamaan markkinoiden jatkuvasti kasvavaan kysyntään. Taktisen johtamisen näkökulmasta oli keskeistä kasvattaa kapasiteettiä hallitusti ja kontrolloida kustannuksia. Kilpailun kiristyessä strategisen johtamisen merkitys on kasvanut ja strategian johtamisjärjestelmät on kyettävä liittämään budjetointiin. (Kaplan & Norton 2002, 308–309.)

### 5.1 Budjetoinnin kritiikki

Perinteistä budjetointia on kritisoitu muun muassa siitä, ettei sen ja yrityksen strategian välillä ole monessakaan yrityksessä mitään yhteyttä, vaan yrityksen johto keskittyy lyhytjännitteisesti saavuttamaan menestystä lyhyellä aikavälillä pitkän aikavälin tavoitteiden kärsiessä (Järvenpää ym. 2010, 237). Tämän vuoksi on pyritty kehittämään strategisen ja operatiivisen toiminnan yhdistämiseen tähtääviä johtamisjärjestelmiä, kuten esimerkiksi Balanced Scorecardiin perustuva kokonaisvaltainen järjestelmä (Kaplan & Norton, 2008).

Kritiikki on saanut lisäpontta budjetoinnin vaatimasta suuresta työmäärästä, jonka ei ole katsottu olevan oikeassa suhteessa saavutettuihin hyötyihin nähden (Järvenpää ym. 2010, 237). Malik (2000, 297) kehottaa keskittymään budjetoinnissa tulevan menestyksen kannalta aidosti kriittisiin tekijöihin, ja käyttämään vähemmän aikaa kokonaisuuden kannalta vähäpätöisten asioiden tarkkaan selvittämiseen. Järvenpää ym. (2010, 238) ovat samaa mieltä, ja kehottavat lisäksi luomaan tehokkaita tapoja hyödyntää yrityksen tietojärjestelmiä budjetoinnin apuna. Myös budjetointiorganisaation selkeä vastuunjako nopeuttaa budjetointia ja hyödyntää kunkin organisaation jäsenen erityisosaamista. (Järvenpää ym. 2010, 237–238.)

Perinteistä vuosibudjetointia on myös syytetty joustamattomuudesta ja siitä, että se pohjautuu liiaksi menneisyyteen ja aiempiin trendeihin, sen sijaan, että pyrittäisiin aidosti ennakoimaan tulevaa kehitystä ja mahdollisuuksia (Järvenpää ym. 2010, 238–239). Malikin (2000, 294) mukaan budjetin pitää aina olla tulevaisuuden suuntautuva tahdonilmaus, eikä menneeseen perustuvaa arviointia, sillä muuten yritys joutuu ennemmin tai myöhemmin vaikeuksiin. Budjetti saattaa myös menettää merkitystään ohjausvälineenä, ellei sitä mitenkään sopeuteta muutoksiin, joita ei ole voitu etukäteen ennakoida (Järvenpää ym. 2010, 238–239). Tiukkaa budjettiohjausta soveltavan yrityksen palkitsemisjärjestelmän sitominen muutumattomaan budjettiin johtaa todennäköisesti yleiseen tyytymättömyyteen ja kannustaa johtoa tyytymään keskinkertaisiin suorituksiin ja osaoptimointiin. Tyytymättömyys kumpuaa siitä, ettei organisaation suoritusta palkita mitenkään, vaikka se ylittäisi optimaaliseen suoritukseen vaativissa olosuhteissa. (Järvenpää ym. 2010, 216–218.)

Bergstrand (1993, 20–21) tosin on sitä mieltä, että osaoptimointi ymmärretään väärin, jos se nähdään sarjana itsekkäitä päätöksiä, joista kokonaisuus väistämättä kärsii ja toteaa, että tulosityksikköorganisaatioiden on nimenomaan osaoptimoitava oma toimintansa, eli pyrittävä parhaaseen mahdolliseen tulokseen sille asetettujen rajojen puitteissa. Tarpeen vaatiessa budjetointia voidaan kehittää joustavammaksi siirtymällä rullaavaan ennustamiseen ja vähemmän tiukkaan budjettiohjaukseen, joka poistaa epäkohtia ja parantaa toiminnan ohjattavuutta (Järvenpää ym. 2010, 239).

Budjetoinnin on myös sanottu turhaan jäykistävän toimintojen ja osastojen välisiä rajoja ja johtavan pienemmässä mittakaavassa samansuuntaiseen oman edun tavoitteluun ja varman päälle pelaamiseen kuin alisuoriutuvassa tulosityksikköorganisaatiossa. Tähän tulosityksikön sisäiseen ongelmaan on haettu ratkaisua prosessiajattelusta ja toimintolaskentapohjaisista budjetointimalleista, joiden avulla eri toimintojen kustannukset voidaan kohdentaa oikeudenmukaisesti ja toimintaa voidaan ryhtyä suunnittelemaan ja ohjaamaan asiakaslähtöisesti keskittymällä yhteistyössä koko yrityksen läpi leikkaaviin ydinprosesseihin. (Järvenpää ym. 2010, 238–239.)

## 5.2 Vaihtoehtoja perinteiselle budjetille

Perinteisen vuosibudjetoinnin rinnalle tai tilalle on pyritty löytämään uusia menetelmiä suunnitella ja ohjata yritysten toimintaa. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2010, 178) sekä Järvenpään ym. (2010, 240–250) mukaan näitä menetelmiä ovat

- toimintoperusteinen budjetti
- liukuva budjetti
- rullaavat ennusteet
- rullaava suunnittelu
- budjetista luopuminen.

Toimintoperusteinen budjetointi perustuu pitkälti toimintolaskentaan ja toimintojohtamiseen, jolloin yrityksen on luontevaa laatia myös tuloslaskelmansa ja tilinpäätöksensä toimintokohtaisesti. Toimintoperusteiseen budjetointiin siirtyminen edellyttää tarkkaa perehtymistä eri toimintoihin ja resurssien käytöstä aiheutuvien kustannusten oikeudenmukaista kohdentamista näille toiminnoille. (Järvenpää ym. 2010, 244.) Toimintamalli mahdollistaa kustannusrakenteen paremman ymmärtämisen ja resurssien oikean mitoittamisen. Toimintoperusteisen budjetin resurssitarpeet arvioidaan nimenomaan ennakoidun kysynnän pohjalta, eikä myyntitavoitteita pyritä asettamaan käytössä olevien resurssien mukaan. (Järvenpää ym. 2010, 244–245.)

Liukuva budjetti perustuu muuttuvien kustannusten budjetoimiseen toiminta-asteen funktiona. Kiinteiden kustannusten oletetaan säilyvän vakiona, riippumatta toiminta-asteen vaihteluista. (Järvenpää ym. 2010, 178–179.) Liukuvalla budjetilla on Järvenpään ym. (2010, 171) mukaan selkeitä yhtymäkohtia standardikustannuslaskentaan, joka mahdollistaa johtamisen poikkeamien avulla. Standardit ovat suoritteiden huolellisesti laskettuja toistuvaistavoitteita, jotka muodostuvat kahdesta osasta, standardimäärästä ja standardikustannuksesta. Standardin ja toteuman välinen ero voidaan myös jakaa kahteen osaan, hinta- ja määräeroon, joista saadaan laskettua kokonaisero. Liukuvan budjetin määrätavoitteet on mahdollista ilmaista rahassa juuri standardien avulla. (Järvenpää ym. 2010, 171–174.)



Budjettikauden loppuun päättyviä ennusteita käytetään Järvenpään ym. (2010, 250) mukaan budjettien rinnalla tuottamaan ohjaamiseen tarvittavaa tietoa. Tämän menetelmän ongelma on kuvion 7 ylemmän vaihtoehdon mukaisesti ennustejakson lyhyys tarkastelukauden lopussa. Tämän vuoksi on ryhdytty kuvion 7 alemman vaihtoehdon mukaisesti käyttämään budjettikauden yli ulottuvia rullaavia ennusteita budjettien rinnalla. (Järvenpää ym. 2001, 170–171.) Kun luovutaan perinteisestä kiinteästä budjetista ja siirrytään käyttämään yksinomaan rullaavaa ennustamista, voidaan käyttää käsitettä rullaava suunnittelu. Se on perinteisestä budjetoinnista riippumaton suunnittelumalli, jonka avulla pyritään ohjaamaan toimintaa ennakoivasti ja joustavasti. (Järvenpää ym. 2010, 250–251.)

Vuosi	Vuosi 1.				Vuosi 2.			
Kvartaali	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4
Budjetti 12 kk								
Ennuste 1.								
Ennuste 2.								
Ennuste 3.								

Vuosi	Vuosi 1.				Vuosi 2.			
Kvartaali	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4
Budjetti 12 kk								
Ennuste 1.								
Ennuste 2.								
Ennuste 3.								

Toteutunut
 Ennuste
 Ei suunnitelmaa

KUVIO 7. Ennusteen käyttötavat budjetin rinnalla

Kuvion 7 ylemmän vaihtoehdon tarkistetun budjetin tai ennustepäivityksen menetelmä, on kiinteään budjetin ja rullaavan ennustamisen välimuoto, jossa ennustetaan tyypillisesti kuukausittain tai vuosineljänneksittäin tilikauden tulos, tase ja kassavirrat budjettikauden loppuun saakka. Ennustepäivityksen menetelmässä alkuperäiseen budjettiin ei kosketa, kun taas samankaltaisessa tarkistetun budjetin menetelmässä organisaation tavoitteet ja budjetti muutetaan vastaamaan uutta tilannetta. (Järvenpää ym. 2001, 170.)

Käytettäessä kuvion 7 alemman vaihtoehdon mukaista rullaavan ennustamisen menetelmää, tulevaa kehitystä pyritään jatkuvasti ennakoimaan kauemmas tulevaisuuteen (Järvenpää ym. 2001, 170). Käsitteet rullaava ennustaminen ja rullaava suunnittelu tarkoittavat hyvin pitkälle samaa asiaa. Käsitteiden suurin vivahtero on siinä, että rullaavaa ennustamista käytetään perinteisen budjetoinnin ohella, ja rullaavaa suunnittelua perinteisen budjetoinnin asemasta. (Järvenpää ym. 2010, 250.) Rullaava suunnittelu voidaan Järvenpään ym. (2010, 242) mukaan määritellä myös yhdeksi tavaksi budjetoida. Rullaavia ennusteita voidaan päivittää organisaation tarpeiden mukaisesti kuukausittain, vuosineljänneksittäin tai puoli-vuosittain, jolloin lähimmät kuukaudet tai lähin vuosineljännes pyritään ennustamaan muita tarkemmin. Parhaimmillaan rullaava ennustaminen mahdollistaa aiempaa nopeamman palautteen ja reagoinnin yrityksen ympäristössä tapahtuviin muutoksiin. Mallin kannalta erittäin keskeistä on päättää mihin tavoitteet ja palkitseminen sidotaan. Pysyvätkö tavoitteet koko vuoden kiinteinä, vai vaihtuvatko ennusteiden muuttuessa? (Järvenpää ym. 2001, 171–175.)

Rullaavalla ennustamisella ja rullaavalla suunnittelulla voidaan saavuttaa kiistämättömiä etuja perinteiseen budjetointiin verrattuna. Tämä edellyttää kuitenkin koko suunnittelujärjestelmän ja tietojärjestelmien kehittämistä ja keskittymistä tuotto- ja kustannusrakenteen kannalta keskeisiin muutoksiin. (Järvenpää ym. 2010, 252–253.) Neilimo ja Uusi-Rauva (2010, 243) ovat samaa mieltä tilikauden ylittävän suunnittelun eduista yrityksen tulevaisuutta ennakoitaessa, mutta toteavat sen vaativan yritykseltä lähes jatkuvaa työtä, ja pelkäävät menetelmän hyötyjen jäävän uhrauksiin verrattuina pieniksi. Järvenpää ym. (2010, 253) myöntävät, ettei työ-määrä välttämättä vähene, mutta korostavat, että toiminnan ennakoitavuus paranee ja että toiminnan kehittämisestä muodostuu jatkuva prosessi.

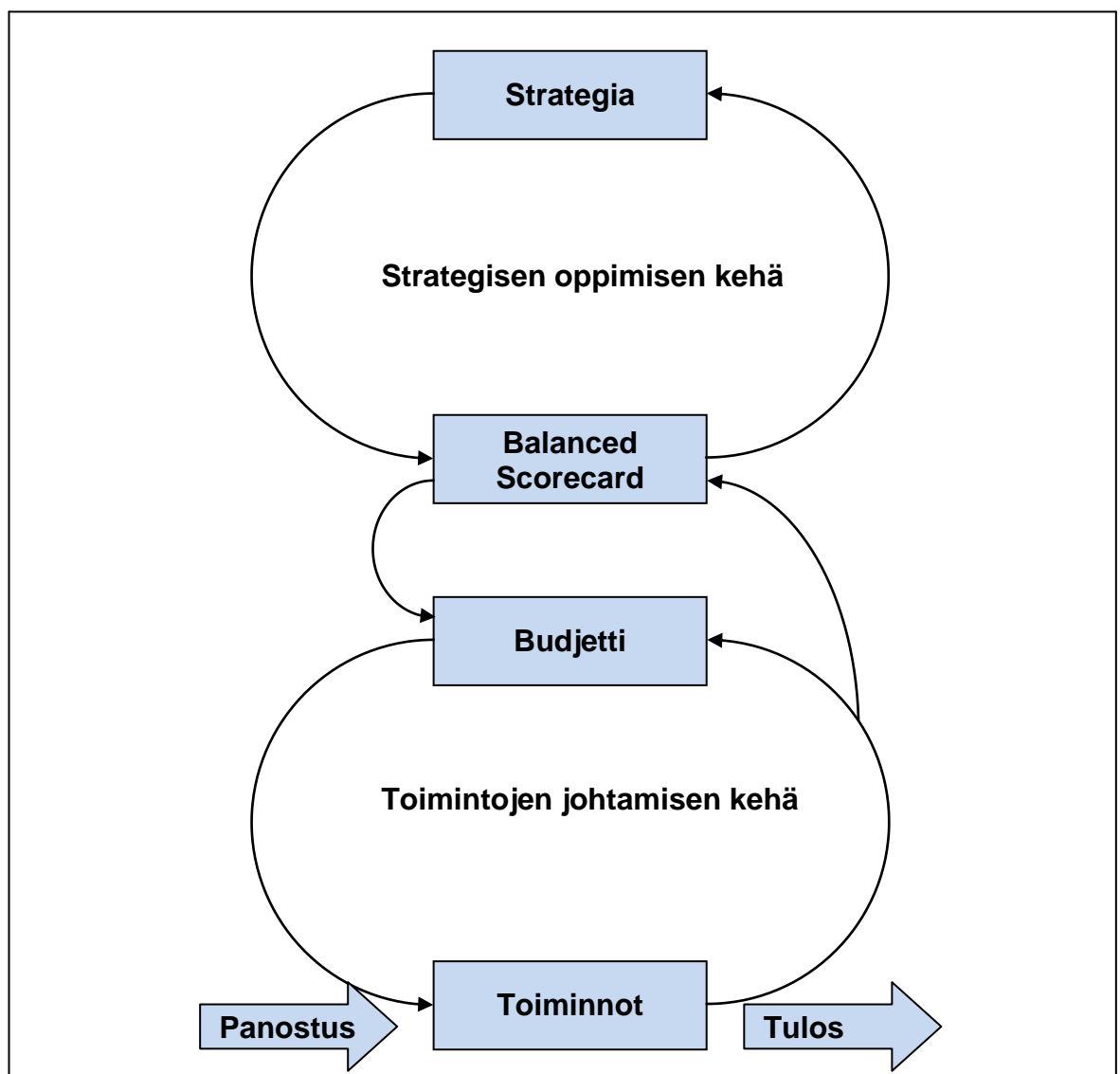
Vaihtoehtona perinteiselle budjetoinnille on esitetty luopumista budjetoinnista. Ehdotus kuulostaa dramaattisemmalta, kuin mitä se tosiasiasa on. Vaikka perinteisestä budjetoinnista luovuttaisiin, se ei silti poista sitä tosiasiaa, että yritystoimintaa on suunniteltava ja ohjattava jollakin menetelmällä. Järvenpään ym. (2010, 242) mukaan budjetoimattomuus on vielä varsin vakiintumaton käsite ja että sen alta paljastuu usein päätös lähteä kehittämään strategista ohjausta ja että tämän pohjalta on saatettu siirtyä käyttämään rullaavaa suunnittelua. Tässä yhteydessä termiä budjetoimattomuus tulkitaan tästä samasta näkökulmasta. Strategisen ohjauksen käyttöön liittyy oleellisesti strategian kehittämisen muodostaminen kaikkia koskevaksi jatkuvaksi ja avoimeksi prosessiksi. Strategisen ohjauksen käyttöönotto merkitsee sitä, että strategian pohjalta asetetaan toiminnan yleiset kasvutavoitteet ja kehittämistarpeet, mutta organisaatio saa varsin vapaat kädet valita menetelmät, joilla asetettuihin tavoitteisiin päästään. (Järvenpää ym. 2010, 242.)

Strategisen ohjauksen tukena käytetään tuloslaskelmasta, taseesta ja rahoituslaskelmasta johdettuja mittareita, jotka ovat yhteydessä palkitsemiseen (Järvenpää ym. 2010, 242–244). Käsitellessään suoritusmittausta budjetoimattomuuden yhteydessä, Järvenpää ym. (2010, 243) tuovat esiin mielenkiintoisen näkökulman, jonka mukaan suoritusmittareilla voidaan joko täydentää budjettiohjausta tai pyrkiä korvaamaan se. Budjetoimattomuuteen ohjausmallina, kuuluu lisäksi reaaliaikainen kustannus- ja tuottoseuranta, sekä tuotto- ja kustannusennusteet keskeisistä tulokseen vaikuttavista tekijöistä. (Järvenpää ym. 2010, 243–244.)

Kaplan ja Norton (2008) puhuvat myös strategisen johtamisjärjestelmän puolesta, eivätkä sulje pois siirtymistä käyttämään vaihtoehtoisia tapoja budjetoida ja ohjata toimintaa. Tärkeintä ei kuitenkaan ole valita juuri jokin tietty budjetointimenetelmä, vaan varmistua siitä, että operatiivinen johtaminen ja suunnittelu ovat aidosti strategialähtöisiä, ja että strategian ja operatiivisen toiminnan välillä on todellinen vuorovaikutus. Käytännön neuvona he kehottavat luomaan strategisia hankkeita varten kokonaan oman budjettiluokan Strategic Expenses (STRATEX). Tätä tutumpia budjettiluokkia ovat operatiivinen budjetti, eli Operating Expenses (OPEX) ja investointibudjetti eli Capital Expenses (CAPEX). (Kaplan & Norton 2008, 27–31).

### 5.3 Budjetoinnin ja strategian yhdistäminen

Kaplan ja Norton (2002, 301) tarkastelevat johtamista strategian näkökulmasta ja korostavat, että strategian johtaminen ja operatiivisten toimintojen johtaminen poikkeavat toisistaan. Molemmat prosessit voidaan esittää kuvion 8 mukaisesti valvonnan ja oppimisen kehinä, joiden välillä ei välttämättä ole yhteyttä. Tällöin johtamisen pääpaino keskittyy lyhyen aikavälin tavoitteisiin ja toimenpiteisiin. Strategian suunnitteluun, toteutumisen seurantaan ja strategian mukauttamiseen käytetään tällöin liian vähän aikaa ja resursseja. Tämä saattaa johtaa hyvinkin strategian epäonnistumiseen. (Kaplan & Norton 2002, 301–302.)



KUVIO 8. Kaksoiskehä-prosessi (mukaillen Kaplan & Norton 2002, 304)

Perinteisessä johtamisessa budjetointia on käytetty toiminnan suunnitteluun ja valvontaa on toteutettu vertaamalla toteutuneita tuloksia budjettiin. Tällöin johtaminen ei ole ennakoivaa, eikä yrityksen toimintaa voida ohjata strategian mukaisesti pelkkien taloudellisten tunnuslukujen perusteella. Strategialähtöisissä organisaatioissa tämä ongelma on pyritty ratkaisemaan luomalla seurantajärjestelmiä ja mittaristoja, joilla voidaan seurata yrityksen menestyksen ja strategian kannalta merkityksellisiä tekijöitä. (Kaplan & Norton 2002, 301–303.) Mittaristojen käytöstä voidaan kuitenkin todeta, että strategian toteutumisen seuranta mittaristolla, joka huomioi taloudellisen näkökulman lisäksi, asiakas-, tehokkuus- ja oppimisnäkökulman ei merkittävästi poikkea aiemmista johdon seurantajärjestelmistä. Vasta tavoitteen asettaminen ja selkeä vastuunjako, muuttavat järjestelmän luonteen johtamisjärjestelmäksi. (Malmi ym. 2002, 15–19.)

Kuviossa 8 Kaplan ja Norton (2002, 304) kuvaavat strategian kehittämistä jatkuvaksi prosessiksi, jossa strategia ja budjetointi linkitetään toisiinsa Balanced Scorecard -mittariston tavoitteiden ja strategisten aloitteiden avulla. Samaan mittaristoon liitetyt palautejärjestelmät tuottavat johdolle tietoa strategisten hankkeiden edistymisestä, tällöin johtamisen painopiste siirtyy toimintojen johtamisesta strategisten teemojen johtamiseen. Strategiaa voidaan helpommin testata ja kehittää, koska mittaristot ja palautejärjestelmät tarjoavat tähän tarkoitukseen soveltuvaa tietoa. Strategian kehittyessä, vastaavat muutokset viedään myös osaksi strategisia mittareita. (Kaplan & Norton 2002, 303–304.)

Strategian toteuttamisesta voidaan kehittää jatkuva prosessi, jossa laaditun mittariston tavoitteet ja strategiset aloitteet kytkevät strategian ja budjetin toisiinsa. Toimintoja voidaan tällöin ohjata joustavasti oikeaan suuntaan ja palautejärjestelmä tuottaa tietoa, joka mahdollistaa strategisen oppimisen. Menetelmä edellyttää yhteistyötä yli toimintorajojen ja avoimuutta kehittää uusia strategisia näkemyksiä. Kiinteä budjetti saattaa olla liian jäykkä strategialähtöisen johtamisjärjestelmän tarpeisiin ja muuttuvat ennusteet ovat joissakin tapauksissa tarkoituksenmukaisempia. (Kaplan & Norton 2002, 301–303.)

## 6 KEHITTÄMISTEHTÄVÄ

### 6.1 Lähtötilanne

Yrityksen liiketoiminnan suunnittelu oli pitkään perustunut keväällä laadittuun pitkän tähtäyksen suunnitelmaan (PTS), joka tarkentui syksyllä lyhyen tähtäyksen suunnitelmaksi (LTS). Kaivoksen siirtyminen Outokumpu Oy:ltä osaksi Kanadalaisista Inmet Mining -konsernia vaikutti vakiintuneiden käytäntöjen muuttumiseen. Konserni keskitti markkinointiin ja rahoitukseen liittyviä toimintoja muualle ja liiketoiminnan suunnittelu painottui syksyyn. Seuraavan vuoden budjetin lisäksi syksyllä tehtiin suunnitelmat varsinaista budjettikautta seuraaville neljälle vuodelle. Yrityksen eri osastot vastasivat omasta budjetoinnistaan varsin itsenäisesti ja budjetin kokoaminen oli taloushallinnon vastuulla. Budjetoinnin organisointi ja budjetointiin liittyvän tiedon hallinta ja jakaminen kaipasivat kuitenkin selkeyttämistä.

### 6.2 Kehittämistehtävän tavoitteet

Tämän opinnäytetyön konkreettinen tavoite oli kehittää Pyhäsalmi Mine Oy:n budjetointiprosessia laatimalla yritykselle kirjallinen budjetointiohje. Kehittämistehtävä sai alkunsa yrityksen toimitusjohtajan ja opinnäytetyön tekijän budjetointia koskevasta keskustelusta. Budjetointiin perehtymällä ja laatimalla yritykselle kirjallinen budjetointiohje, pyrittiin saamaan aikaan

- tarkka budjetti
- selkeä työnjako
- budjetoinnin jatkuva kehittäminen.

Työnjaon selkeytymistä ja tarkempaa budjettia tavoiteltiin heti seuraavan budjetointikierroksen yhteydessä. Budjetoinnin kehittämisen suhteen pyrittiin olemaan realistisia. Budjetoinnin projektiluontoinen kehittäminen nähtiin riittämättömäksi ja sen todettiin olevan luonteeltaan jatkuva prosessi.

### 6.3 Kehittämistehtävän toteutus

Budjetointiohjeen laatiminen edellytti perehtymistä budjetoinnin teoriaan ja yrityksen budjetointiprosessin tuntemista. Perehtyminen yrityksen budjetointiprosessiin tapahtui oman työn kautta, jolloin sen voidaan määritellä toteutuneen kvalitatiivisen tapaustutkimuksen keinoin. Käytännössä tämä tarkoitti muun muassa osallistuvaa havainnointia, jolloin havaintojen tekijä Hirsjärven, Remeksen ja Sajavaaran (2010, 216–217) mukaan osallistuu ryhmän toimintaan.

Yrityksen toimitusjohtajan ja talouspäälikön lisäksi, joidenkin budjetointiin osallistuvien henkilöiden kanssa käytiin vapaamuotoisia keskusteluja. Tällainen keskustelu voidaan määritellä avoimeksi haastatteluksi, joka on keskustelunomainen tapa hankkia tietoa haastateltavan ajatuksista, mielipiteistä ja käsityksistä (Hirsjärvi ym. 1997, 209). Edellä mainitut menetelmät valikoituivat käyttöön, koska opinnäytetyön tekijä osallistuu aktiivisesti budjetointiprosessiin ja työskentelee Pyhäsalmi Mine Oy:n emoyhtiön, Inmet Finland Oy:n taloushallinnossa.

Kehittämistehtävä lähti liikkeelle perehtymisellä budjetoinnin teoriaan. Yrityksen budjetointiaikataulun vuoksi tietoperustan kirjoittamista edelsi budjetointiohjeen ensimmäisen version laatiminen. Ohjeen toinen versio muokattiin seuraavana vuonna. Kehittämistehtävän eri työvaiheet lomittuivat jonkin verran keskenään ja prosessiin yhdistyi uuden työryhmäohjelmiston hyödyntäminen ja henkilöstön perehdyttämistä budjetointiin.

Kehittämistyön lopputuloksena valmistunut budjetointiohje selkeytti budjetoinnin eri osa-alueiden vastuujakoa, käytettyjä ohjelmistoja ja budjetointiin liittyvän tiedon hallintaa. Tarkastelujakson lyhyydestä johtuen, kehittämistehtävän vaikutusta budjetoinnin oikeellisuuteen ei kuitenkaan voida osoittaa luotettavasti. Budjetoinnin kehittäminen tulee jatkumaan myös tulevaisuudessa, koska opinnäytetyöprosessi on entisestään vahvistanut opinnäytetyön tekijän käsitystä asian tärkeydestä.

## 7 PYHÄSALMI MINE OY:N BUDJETOINTIOHJE

Budjetointiohje kuvaa Pyhäsalmi Mine Oy:n liiketoiminnan suunnittelua, joka voidaan jakaa pitkän ja lyhyen aikavälin suunnitteluun. Ohjeen tarkoitus on helpottaa suunnittelutyötä selkeyttämällä organisaation sisäistä työnjakoa ja käytettyjä menetelmiä. Ohje on jaettu osioihin, mutta lukija saa asiasta parhaan käsityksen tutustumalla koko ohjeeseen. Budjetoinnin aikataulut, budjettipohjat ja muuta budjetointiin liittyvää tietoa löytyy IBM Lotus Quickr -työryhmäohjelmiston budjetointikansiosta. Opinnäytetyö sisältää budjetointiohjeen pääkohdat, mutta varsinaista budjetointiohjetta ei ole liitetty mukaan.

### 7.1 Yleistä

Strategisen pitkän aikavälin suunnittelun avulla Pyhäsalmi Mine Oy:n johto määrittelee ne keskeiset tavoitteet ja toimenpiteet, jotka mahdollistavat Inmetin strategian toteutumisen. Lyhyen aikavälin suunnittelussa nämä pitkän tähtäimen tavoitteet ja toimintasuunnitelmat tarkentuvat vuosisuunnitelmaksi eli budjetiksi.

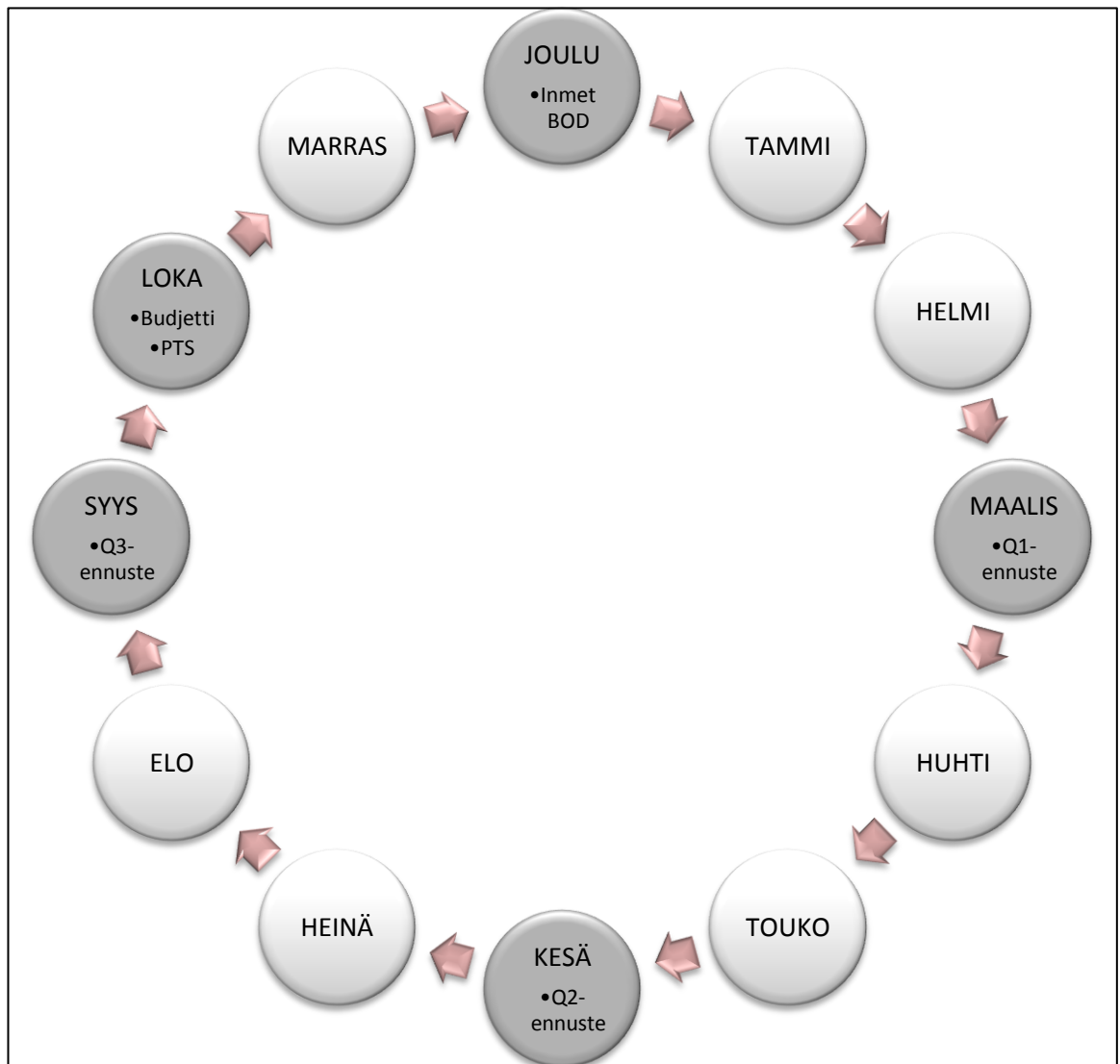
Budjetti sisältää yrityksen yhden vuoden tavoitteellisen toimintasuunnitelman ja sen rahamääräisen kuvauksen. Ajan säästämiseksi, Pyhäsalmi Mine Oy:n pitkän ja lyhyen tähtäimen suunnittelu on yhdistetty tapahtuvaksi samaan aikaan syksyllä. Taloushallinto käynnistää budjetoinnin ja toimii koordinoijana, mutta myös yrityksen johto osallistuu aktiivisesti suunnitteluun ja asettaa toiminnalle tietyt rajat ja tavoitteet.

Budjetointi ei ole pelkästään budjettien suunnittelua ja laatimista. Budjetointiin liittyy kiinteästi myös toteutettujen toimenpiteiden ja saavutettujen tulosten seuranta ja analysointi, sekä korjaavien toimenpiteiden suunnittelu ja toteutus. Tällöin voidaan puhua budjetin käyttämisestä yritysohjauksen ja johtamisen työkaluna. Budjetin ohjaavaa vaikutusta tehostaa se, että asetetut tuotannolliset, laadulliset ja taloudelliset tavoitteet toimivat palkitsemisen perusteena.



## 7.2 Pyhäsalmi Mine Oy:n suunnittelun vuosikello

Suunnittelun vuosikello kuvaa liiketoiminnan suunnittelun vaiheita, joita ovat budjetointi, pitkän tähtäimen suunnittelu ja ennustaminen. Inmetin hallitus (Board of Directors) hyväksyy budjetin ja pitkän tähtäimen suunnitelman loppuvuodesta.

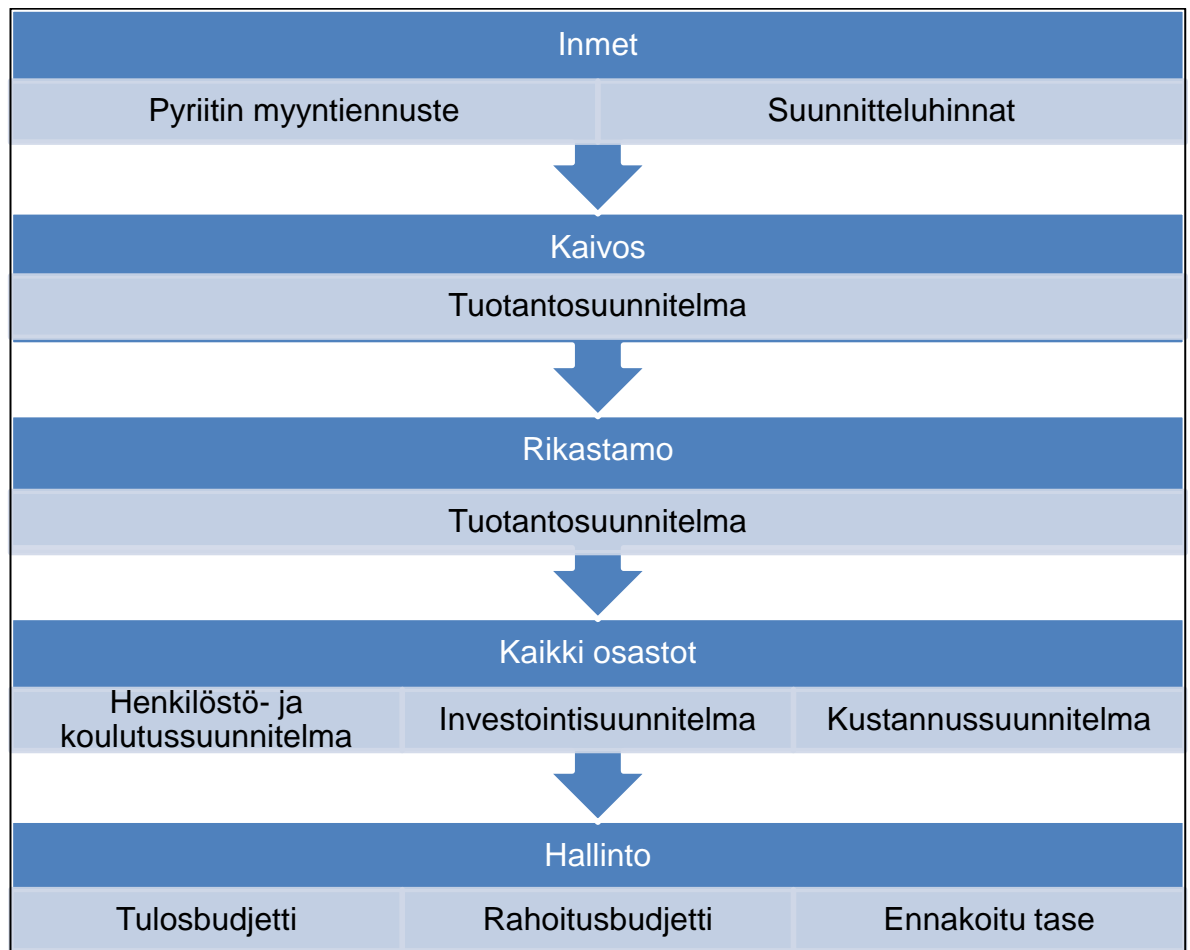


KUVIO 9. Pyhäsalmi Mine Oy:n suunnittelun vuosikello

Suunnitteluun on syytä varautua hyvissä ajoin, sillä syksyn aikataulu on haastava. Budjetti on luonteeltaan kiinteä, ja sitä päivitetään neljännesvuosittain tehtävillä ennusteilla. Ennusteet ulottuvat kalenterivuoden loppuun saakka.

### 7.3 Budjettijärjestelmä

Taloushallinnon tehtävänä on koordinoita budjetointia ja koota yhteen eri osastojen laatimiin suunnitelmiin perustuvat pääbudjetit, joita ovat tulos- ja rahoitusbudjetti, sekä ennakoitu tase. Alla kuvataan eri osastojen vastuulla olevia suunnitelmia ja niiden hierarkiaa.



KUVIO 10. Pyhäsalmi Mine Oy:n budjettijärjestelmä

Pyhäsalmi Mine Oy:n johtoryhmä käsittelee ja hyväksyy tehdyt suunnitelmat, ennen kuin budjetti ja pitkän tähtäimen suunnitelma esitellään Inmetin johdolle. Saa-  
dun palautteen ja lopullisten budjetointiolettamusten perusteella budjetista ja pit-  
kän tähtäimen suunnitelmasta laaditaan lopullinen versio Inmetin hallituksen hy-  
väksyttäväksi.

## 7.4 Myyntiennuste

Pyhäsalmi Mine Oy:n tuottamien kupari-, sinkki- ja pyriittirikasteiden markkinoinnista ja myyntiennusteista kantaa päävastuun Inmetin kansainvälinen markkinointiosasto. Markkinointiosasto tekee tarpeen mukaan yhteistyötä rikastamon osastopäällikön ja Pyhäsalmi Mine Oy:n toimitusjohtajan kanssa suunnitellessaan rikasteiden tulevaa myyntiä arvioitujen tuotantomäärien ja kuljetuskapasiteetin perusteella. Kupari- ja sinkkirikasteiden tasainen menekki kotimaassa on varmistettu pitkäaikaisilla toimitussopimuksilla Boliden Harjavalta Oy:n ja Boliden Kokkola Oy:n kanssa. Jalostuspalkkioita lukuun ottamatta, kupari- ja sinkkirikasteiden myyntihinnat määräytyvät markkinahintoihin perustuvalla laskentakaavalla.

Vastaavalla tavalla, Pyhäsalmi Mine Oy toimittaa merkittävän osan tuottamastaan pyriitistä kotimaiselle Yara Suomi Oy:lle. Pyriitin kysynnän vaihtelu on suurinta ulkomaanmarkkinoilla, riippuen maailmantalouden tilanteesta ja vallitsevasta hintatasosta. Arviot rikasteiden myyntimääristä ja myyntihinnoista sisältyvät Inmetin budjetointiolettamuksiin (Draft Budget Assumptions, Final Budget Assumptions), jotka tallennetaan Lotus Quickr -työryhmäohjelmiston budjetointikansioon.

## 7.5 Kaivoksen tuotantosuunnitelma

Kaivoksen suunnitteluinsinööri laatii 12 kuukauden kiinteän tuotantosuunnitelman yhteistyössä geologisen ryhmän, kaivoksen osastopäällikön ja rikastamon käyttöinsinöörin kanssa. Suunnitelma pohjautuu kuukausittain päivitettävään 18 kuukauden liukuvaan tuotantosuunnitelmaan. Suunnitelmat perustuvat geologisen ryhmän arvioihin kaivoksen eliniän aikana hyödynnettävissä olevista malmivarannoista. Inmetin määrittelemä metallien pitkän tähtäimen hinta-arvio vaikuttaa merkittävästi taloudellisesti hyödynnettävissä olevien malmivarantojen määrään. Taloudellisten näkökohtien lisäksi suunnittelua ohjaa rikastamon syöttösuunnitelma ja erityisesti työturvallisuus. Samassa yhteydessä päivitetään kaivostoiminnan loppuun asti ulottuva pitkän tähtäimen tuotantosuunnitelma.

## 7.6 Rikastamon tuotantosuunnitelma

Rikastamon käyttöinsinööri laatii syksyllä 12 kuukauden kiinteän tuotantosuunnitelman ja kaivostoiminnan loppuun asti ulottuvan pitkän tähtäimen tuotantosuunnitelma, jotka pohjautuvat kaivoksen vastaavan ajanjakson suunnitelmiin. Suunnittelu tapahtuu yhteistyössä kaivoksen suunnitteluinsinöörin ja rikastamon osastopäällikön kanssa. Suunnittelussa voidaan hyödyntää kuukausittain laadittavaa rikastamon 15 kuukauden liukuvaa tuotantosuunnitelmaa. Pyriitin suunniteltuun tuotantoon vaikuttaa merkittävästi Inmetin ennustama pyriitin kysyntä. Rikastamon 12 kuukauden kiinteä tuotantosuunnitelma on luettavissa KaTTi ohjelmistossa. Pitkän tähtäimen suunnitelma talletetaan yrityksen tietoverkossa rikastamon omiin tiedostoihin.

## 7.7 Osabudjetit

Osastot laativat tuotantosuunnitelman perusteella alla mainitut 12 kuukauden osabudjetit, jotka ovat luettavissa IBM Lotus Quickr -työryhmäohjelmiston budjetointikansiossa. Näitä osabudjetteja ovat:

- henkilöstö- ja koulutussuunnitelma
- investointisuunnitelma (CAPEX)
- osastobudjetti (OPEX)

Henkilöstösuunnitelma-osiossa määritellään suunnittelukauden osasto- ja tehtäväkohtainen henkilöstöressurssien tarve. Koulutussuunnitelma-osio sisältää henkilöstön osaamisen ja ammattitaidon kehittämiseen tähtäävät koulutukset ja niiden kustannukset. Investointisuunnitelma (CAPEX) kattaa pitempiaikaiseen käyttöön tarkoitettujen kiinteistöjen tai koneiden ja kaluston investoinnit. Osastobudjetti kokoaa yhteen yksittäisen osaston operatiiviset käyttökustannukset (OPEX), joihin sisältyvät myös henkilöstö- ja koulutussuunnitelmista johdetut menot. Koulutussuunnitelmaa lukuun ottamatta, kaikista näistä osabudjeteista laaditaan samassa yhteydessä myös pitkän tähtäimen suunnitelmat.

## 7.8 Pääbudjetit

Pyhäsalmi Mine Oy:n taloushallinto kokoaa ennusteiden, suunnitelmien ja osabudjettien perusteella koontibudjetin, joka pitää sisällään kaikki pääbudjetit, joita ovat: tulos- ja rahoitusbudjetti, sekä ennakoitu tase. Koontibudjetti sisältää myös kaivos-toiminnan loppuun asti ulottuvan pitkän tähtäimen suunnitelman. Pyhäsalmi Mine Oy:n johtoryhmä käsittelee ja hyväksyy budjetin, jonka jälkeen se toimitetaan Inmetin johdon käsiteltäväksi. Mahdollisten muutosten jälkeen hyväksytty budjetti tallennetaan IBM Lotus Quickr -työryhmäohjelmiston budjetointikansioon.

Tulosbudjetti esittää Pyhäsalmi Mine Oy:n budjetoidun taloudellisen tuloksen suorituserusteiseksi laaditun tuloslaskelman muodossa. Tuloslaskelma pitää sisällään muun muassa rikasteiden myyntiin liittyvät tulot, niiden tuotantoon liittyvät materiaali ja henkilöstökustannukset, liiketoiminnan muut kulut ja rahoituksen tuotot ja kulut. Kaikki tuloslaskelman erät muunnetaan rahoitusbudjettiin siirrettäessä maksuperusteisiksi

Rahoitusbudjetti on luonteeltaan maksuperusteinen ja se on laadittu epäsuoran kassavirtalaskelman muotoon. Kassavirtalaskelma pitää sisällään muun muassa liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Nämä rahavirrat kuvaavat missä määrin yritys on omalla toiminnallaan kyennyt kartuttamaan rahavarojaan, onko se investoinut tulevaan toimintaan ja onko omassa tai vieraassa pääomassa tapahtunut muutoksia. Rahoitusbudjetin tärkein tehtävä suunnittelukauden aikana on varmistaa yrityksen rahoituksen riittävyys mahdollisimman edullisin rahoituskustannuksin.

Kolmas pääbudjetti on ennakoitu tase, joka laaditaan tulos- ja rahoitusbudjettien perusteella. Ennakoitu taselaskelma jakaantuu kahteen osaan: Vastaavaa otsikon alle on eritelty yrityksen varat ja Vastaavaa otsikon alle on eritelty yrityksen velat. Kun tulosbudjetti kertoo miten tilikauden tuloksen on suunniteltu muodostuvan, ennakoitu tase puolestaan kertoo, mikä on yrityksen taloudellinen asema suunnittelukauden lopussa.

## 7.9 Budjettiseuranta ja ennusteet

Pyhäsalmi Mine Oy:n eri osastot ja taloushallinto pyrkivät budjettitarkkailun avulla löytämään mahdolliset erot toteutuneen ja suunnitellun toiminnan välillä. Löytöneiden erojen tarkempi analysointi mahdollistaa ryhtymisen ohjaaviin toimenpiteisiin asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Pyhäsalmi Mine Oy:n taloushallinto tallentaa budjettiluvut raportointia ja seuranta varten Oracle tietokantaan. Budjettilukuja hyödynnetään vertailutietoina toteumatietojen rinnalla useissa tietokantakyselyihin perustuvissa tuotannon ja taloushallinnon automaattiraporteissa.

Budjettiseurantaa toteutetaan kuukausittain ja vuosineljänneksittäin. Kunkin kuukauden toteutuneisiin osastokustannuksiin voidaan perehtyä taloushallinnon siirrettyä kauden kustannukset KaTTi ohjelmiston tietokantaan. Taloushallinto siirtää toteutuneet kustannukset Cost Variance Analysis -tiedostoon analysoitaviksi. Budjettierojen syitä on useita, joista tässä esitetään kustannusten hinta- ja määräeron laskentakaavat.

- $\text{Hintaero} = \text{toteutunut määrä} \times (\text{budjetoitu hinta} - \text{toteutunut hinta})$
- $\text{Määräero} = \text{budjetoitu hinta} \times (\text{budjetoitu määrä} - \text{toteutunut määrä})$
- $\text{Kokonaisero} = \text{hintaero} + \text{määräero}$

Yhteenlaskettu hinta- ja määräero muodostavat kokonaiseron. Myyntiin liittyvät hinta- ja määräerot voidaan periaatteessa ratkaista vastaavalla tavalla, mutta tällöin pitää huomioida myös valuuttakurssierojen vaikutus.

Pyhäsalmi Mine Oy:n vuosibudjetti on luonteeltaan kiinteä. Mahdolliset muutokset toimintaympäristössä tai kustannusrakenteessa huomioidaan vuosineljänneksittäin tehtävissä ennusteissa, jotka ulottuvat kuluvan vuoden loppuun saakka. Toteutuneiden lukujen lisäksi ennusteissa huomioidaan mahdolliset muutokset tuotanto- ja myyntimäärissä, investoinneissa, osastokustannuksissa ja rahoituserissä. Näiltä osin ennusteiden laatiminen ei poikkea kiinteän vuosibudjetin laatimisesta. Tuotannon ja taloushallinnon raporteissa, ennusteita ja budjetteja käytetään rinnakkain toteutuneiden kuukausikohtaisten ja kumulatiivisten lukujen kanssa.

## 7.10 Vastuu budjetin kustannustiedoista

Pyhäsalmi Mine Oy:n budjetointiin liittyvän tiedon tuottaminen on soveltuvilta osin pyritty keskittämään niille henkilöille, joilla on siihen työnkuvansa ja asiantunteuksensa puolesta parhaat edellytykset. Seuraava luettelo pitää sisällään kuvauksen siitä, kenen vastuulla on tuottaa tiettyjä budjetointiin liittyviä tietoja.

Henkilöstöasiainhoitaja vastaa henkilöstökuluihin liittyvistä tiedoista, joita ovat

- palkankorotukset
- arvioidut palkat ja palkkiot osastoittain
- arvioidut palkat ja palkkiot yhteensä.

Rikastamon päällikkö vastaa rahteihin ja varastointiin liittyvistä tiedoista, joita ovat

- junarahdit
- merirahdit Rotterdamiin
- huolinta ja varastointi.

Oston kehitysinsinööri vastaa kaukolämpöön liittyvistä tiedoista, joita ovat

- kaukolämpöenergian hinta
- perusmaksu
- veromuutokset
- arvioitu kulutus ja kustannukset osastoittain
- arvioitu kulutus ja kustannukset yhteensä.

Oston kehitysinsinööri vastaa myös polttoaineisiin liittyvistä tiedoista, joita ovat

- hinta
- veromuutokset
- arvioitu kulutus ja kustannukset osastoittain
- arvioitu kulutus ja kustannukset yhteensä.

Tehdaspalvelupäällikkö vastaa sähköenergiaan liittyvistä tiedoista, joita ovat

- sähköenergian hinta
- sähkönsiirron hinta
- sähkönsiirron perusmaksu
- sähkövero, sisältäen valmisteveron ja huoltovarmuusmaksun
- arvioitu kulutus ja kustannukset osastoittain
- arvioitu kulutus ja kustannukset yhteensä.

Osastobudjettien laatijat vastaavat yhteistyössä osto-osaston kanssa tarveaineisiin, vieraisiin palveluihin, kustannussiirtoihin ja muihin eriin liittyvistä tiedoista. Näitä tietoja ovat

- yksikköhinnat
- arvioitu kulutus yhteensä
- arvioitu kustannus yhteensä.

Talouspäällikkö vastaa budjetointiin liittyvistä tiedoista, joita ovat

- inflaatio
- vakuutukset
- vuokratulot.

Budjetointiin ja ennusteisiin liittyvän tiedon hallinnassa hyödynnetään IBM Lotus Quickr -työryhmäohjelmistoa. Ohjelmiston avulla on mahdollista jakaa ja säilyttää budjetointiin liittyvää tietoa koko budjetointiorganisaation käyttöön. Ohjelmistoon ja sen sisältöön pääsee turvallisesti käsiksi myös työpaikan ulkopuolelta. Ohjelmisto mahdollistaa dokumentin varaamisen omaan käyttöön, joka käytännössä estää useiden versioiden syntyminen samasta dokumentista. Samalla organisaation toiminta yhtenäistyy ja päällekkäisen työn määrä vähenee.



## 8 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli kehittää Pyhäsalmi Mine Oy:n budjetointia laatimalla kirjallinen budjetointiohje, jonka avulla oli tarkoitus selkeyttää budjetointiprosessia ja budjetointiin liittyviä vastuukysymyksiä. Näillä toimenpiteillä pyrittiin parantamaan budjetoinnin tarkkuutta ja sujuvuutta. Samalla budjetoinnin kehittämisestä haluttiin luoda jatkuva prosessi. Budjetointiohje laadittiin suunnitellusti jo aikaisessa vaiheessa opinnäytetyöprosessia. Ohjeen sisältöä päivitettiin prosessin edetessä vastaamaan paremmin yrityksen tarpeita ja sitä tullaan tarvittaessa päivittämään jatkossakin.

Tavoite selkeyttää budjetoinnin työnjakoa toteutui jossain määrin. Suunnitelmien ja osabudjettien laatimiseen liittyvä työnjako oli organisaatiossa jo etukäteen suhteellisen hyvin selvillä, mutta vastuu hinta- ja määrätiedoista selkeytyi. Budjetoinnin tarkentumiseen tai oikeellisuuteen liittyviä mahdollisia parannuksia on vaikea mitata tai arvioida luotettavasti lyhyellä aikavälillä. Kehittämistehtävän tavoite budjetoinnin jatkuvasta parantamisesta toteutui hyvin etenkin järjestelmien osalta. IBM Lotus Quickr -työryhmäohjelmistoa ryhdyttiin hyödyntämään budjetointiin liittyvän tiedon jakamisessa ja valmiiden dokumenttien säilyttämisessä. Lisäksi yhteistyö eri osastojen välillä syveni muun muassa yhteisten palaverien ja koulutusten muodossa.

Johtamisen näkökulmasta katsottuna käsillä olevan kehittämistehtävän kaltaisen ohjeistuksen laatimista voidaan pitää asioiden johtamisena. Pelkästään ohjeistuksen olemassaolo ei kuitenkaan vielä välttämättä riitä vaikuttamaan organisaation tapaan toimia, vaan lisäksi vaaditaan ihmisten johtamista eli johtajuutta. Tavoite luoda budjetoinnin kehittämisestä jatkuva prosessi, voidaan yhdistää jatkuvan parantamisen periaatteeseen, jota puolestaan voidaan soveltaa laajemminkin kaikkiin yritystoiminnan prosesseihin. Organisaation jäsenten osaamisen hyödyntäminen ja ammatillisen kasvun tukeminen liittyvät tässäkin kehittämistehtävässä kiinteästi yhteen johtamisen kolmannen ulottuvuuden, eli muutoksen aikaansaamisen ja hallinnan kanssa.

Opinnäytetyön laatiminen työn ja muiden opintojen ohessa vaati ponnistelua ja oli välillä turhauttavaakin. Vaikka perheen ja etenkin lasten tulisi aina olla etusijalla, jouduin liian usein asettamaan opinnot heidän tarpeidensa edelle. Kaikesta huolimatta, uskon että tästä seuraa pitkällä tähtäimellä jotain hyvääkin ja että uhraus kannatti tehdä. Opinnäytetyön aikataulu piti suhteellisen hyvin, joskin jälkiviisaana voin todeta, että kaikki valinnaiset opinnot olisi kannattanut suorittaa pois jo opintojen alkuvaiheessa ja omistaa opintojen viimeinen kesä pelkästään opinnäytetyön tekemistä varten. Jos aikataulujen yhteensovittaminen kotona ei ollut helppoa, ei se ollut sitä töissäkään: budjetoinnin kehittämiseen käytettävissä olevaa aikaa oli hyvin rajallisesti ja tehtävää tulee riittämään vielä pitkäksi aikaa.

Budjetointiohjeen laatiminen oli minulle kehittämistehtävän aiheena luonteva, sillä budjetointiin liittyvät asiat kuuluvat kiinteästi omiin työtehtäviini. Budjetointiohjeen alustava sisältö ja se mitä sen avulla haluttiin saavuttaa, kävivät minulle varsin selväksi toimeksiannon yhteydessä, joten henkilöstön budjetointia koskevia käsityksiä tai mielipiteitä ei ollut tarpeen selvittää kyselyhaastatteluiden avulla. Tämä ei kuitenkaan poista sitä tosiasiaa, että työyhteisössä käydyt vapaamuotoiset keskustelut ja omakohtaiset havainnot ovat todennäköisesti saattaneet vaikuttaa mielipiteisiini ja siihen, mitä asioita pidän tärkeänä budjetoinnin tulevan kehittämisen kannalta. Opinnäytetyöprosessin kuluessa teorian sisäistäminen, ohjeen laatiminen, budjetoinnin kehittäminen ja työhöni kuuluva budjetointi kietoutuivat yhteen, saaden minut omaksumaan laajemman näkökulman budjetointiin.

Budjetti tulee jatkossa laatia siten, että mahdolliset budjettierot kyetään analysoimaan luotettavasti ja korjaaviin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä. Edellisen vuoden toteutuneisiin lukuihin kannattaa perehtyä, mutta pitää muistaa, ettei budjetointia voi perustaa yksinomaan niiden varaan. Budjetti on rahamääräinen kuvaus yrityksen toiminnasta, joten lukujen tulee perustua todellisiin toimintasuunnitelmiin. Budjetoinnissa tulee siis käyttää parasta saatavilla olevaa tietoa määristä ja hinnoista. Budjetoinnin valmistelu on syytä aloittaa hyvissä ajoin, jotta toiminta voidaan organisoida suunnitelmallisesti. Mahdollisesti joitakin budjetin osia voitaisiin valmistella huomattavasti nykyistä aiemmin. Myös työmenetelmiä ja käytettyjä ohjelmistoja tulee kehittää aikaa vievien ja turhien työvaiheiden poistamiseksi.

## LÄHTEET

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Helsinki: WSOY.

Bergstrand, J. 1993. Tehokas talouden ohjaus. Helsinki: Weilin+Göös.

Granlund, M. & Malmi, T. 2003. Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä. Helsinki: WSOY.

Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. 15.–16. painos. Helsinki: Tammi.

Inmet Mining Corporation. 2012. Www-dokumentti. Saatavissa: <http://www.inmetmining.com/ouroperations/development/Cobre-Panama/default.aspx>. Luettu 22.9.2012.

Juuti, P. 2006. Organisaatiokäyttäytyminen. Helsinki: Otava.

Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOY.

Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T. 2001. Moderni taloushallinto. Haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita.

Kaario, K., Pennanen, R., Storbacka, K. & Mäkinen, H. 2003. Selling Value: Maximize Growth by Helping Customers Succeed. Helsinki: WSOY.

Kaplan, R. & Norton, D. 2002. Strategialähtöinen organisaatio. Tehokkaan strategiaproessin toteutus. Helsinki: Talentum.

Kaplan, R. & Norton, D. 2008. Strategiaverkko. Helsinki: Talentum.

Kauppinen, T. 2006. Johtamisen johtaminen. Kuinka johtamisesta tehdään kilpailukykyä lisäävä tekijä. Helsinki: Talentum.

Karlöf, B. 1996. Strategiasuunnitelmasta toteutukseen. Helsinki: WSOY.

Lindfors, H. & Syvänperä, O. 2010. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. Helsinki: Edita.

Malik, F. 2000. Toimiva johtaminen käytännössä. Helsinki: Multikustannus.

Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J. 2002. Balanced Scorecard. Rakenna ja sovelta tehokkaasti. Helsinki: Talentum.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2010. Johdon laskentatoimi. 6. painos. Helsinki: Edita.

Pyhäsalmen kaivos. 2006. Pyhäsalmi Mine Oy:n yritysesite.

Pyhäsalmen kaivos 1962 - 2012. 2012. Pyhäjärvi: Pyhäsalmi Mine Oy.

Pyhäsalmi Mine Oy:n toimintakertomus 2011.

Tuomi, L. & Sumkin, T. 2009. Strategia arjessa. Oivalluksia organisaation uudistajille. Helsinki: WSOY.

Viitala, R. & Jylhä, E. 2006. Liiketoimintaosaaminen. Menestyvän yritystoiminnan perusta. Helsinki: Edita.